

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2018 m. balandžio 19 d.(1)

Byla C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

prieš

Gmina Ryjewo

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – PVM atskaita – Ilgalaikio turto įsigijimas – Ilgalaikio turto priskyrimas, kai dar nėra aiški jo ekonominio naudojimo paskirtis – Pirminis naudojimas (viešosios valdžios institucijos) veiklai, kuri nesuteikia teisės į PVM atskaitą – Vėlesnis naudojimas apmokestinamajai veiklai (naudojimo pakeitimas) – PVM atskaita a posteriori atliekant tikslinimą“

I. Užanga

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar vis dar žmanoma atskaityti PVM *a posteriori* ir tada, kai apmokestinamasis asmuo įsigijimo momentu aiškiai nepriskyrė prekės savo verslui, nes tuo laiku dar negalėjo numatyti, koku tikslu jį vėliau naudos. Šis klausimas nagrinėjamu atveju(2) iškilo savivaldybei, kuri įsigijimo momentu buvo registruota kaip mokesčių mokėtoja ir įsigytą prekę apmokestinamiems sandoriams pradėjo naudoti tik praėjus ketveriems metams (bet dar laikotarpiu, kai galima tikslinti PVM atskaitą).

2. Jeigu chronologiškai viskas būtų buvę atvirkščiai, savivaldybė neabejotinai būtų turėjusi teisę į PVM atskaitą. Tokiu atveju PVM atskaitą tik būtų reikę į *a posteriori* patikslinti taikant panaudojimo apmokestinimą. Tačiau ar apmokestinamojo asmens apmokestinimas PVM gali priklausyti nuo atsitiktinės chronologinės ilgalaikio turto naudojimo tvarkos?

3. Sprendime *Lennartz*(3) Teisingumo Teismas paneigė fizinio asmens, įsigijusio turtą išimtinai savo asmeninoms reikmėms, teisę atskaityti PVM, net jei vėliau naudoja turtą ekonominiais tikslais. Tačiau šiuo metu teisinė padėtis pasikeitusi, todėl reikia išsiaiškinti, ar ši jurisprudencija vis dar tebegalioja. Ar ji gali būti taikoma savivaldybei, kuri įsigijimo momentu buvo registruota kaip mokesčių mokėtoja ir turto aiškiai nepriskyrė savo viešosios valdžios prerogatyvą?

sričiai? Ar šiuo atveju yra svarbu, kad savivaldybė neapmokestinamuoju asmeniu laikoma tik PVM direktyvos 13 straipsnio sąlygomis?

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(4) (toliau – PVM direktyva) 13 straipsnyje reglamentuojama, kada viešosios teisės subjektai nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis:

„1. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos staigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, mokestis ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau joms vykdančios veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija.

Visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos staigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede išvardytą veiklą, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ji būtų galima laikyti visiškai nereikšminga. <...>“

5. PVM direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė atskaitai atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

6. PVM direktyvos 168 straipsnis suformuluotas 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; <...>“

7. PVM direktyvos 184 straipsnis skirtas pirminei PVM atskaitai patikslinti:

„Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

8. PVM direktyvos 187 straipsnis reglamentuoja tikslinimo laikotarpį:

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

Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad PVM atskaita turi būti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikio turto apskaičiuoto 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.“

B. Lenkijos teisė

9. Lenkijos *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokestio įstatymas, toliau – *Ustawa o VAT*)(5) 15 straipsnyje nustatyta, kokiems asmenims tenka prievolė sumokėti PVM:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, teisinio subjektiškumo neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdytys 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 subjektus, užsiimančius gamtinio išteklių gavyba ir žemės ūkio veikla, ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą. Be to, ekonomine veikla laikomas nuolatinis materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti pajamų. <...>

6. Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas joms atliekant užduotis, pavestas specialiomis teisės nuostatomis, ir kurias įgyvendinti jos yra pareigos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal civilinės teisės reglamentuojamas sutartis.“

10. *Ustawa o VAT* 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos apmokestinamajai veiklai, 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti pirkimo mokesčio sumą pagal 114 straipsnį, 119 straipsnio 4 dalį, 120 straipsnio 17 ir 19 dalis ir 124 straipsnį.“

11. *Ustawa o VAT* 91 straipsnyje reglamentuojamas PVM atskaitos tikslinimas:

„2. Prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo, remdamasis teisės nuostatomis dėl pajamų mokesčio, priskiria prie amortizuojamo ilgalaikio arba nematerialiojo turto ir teisių, atveju, taip pat nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos teisių atveju, <...> tikslinimą, minėtą 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo atlieka penkerius metus iš eilės, o nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos teisių atveju – dešimt metų, pradedant skaičiuoti nuo metų, kuriais turtas buvo perduotas naudoti. <...>

7. Tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo [neturįs teisės] atskaityti visos jo naudojamų prekių ar paslaugų pirkimo PVM sumos <...>, tačiau vėliau pasikeitė teisė į šią prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą, *mutatis mutandis* taikomos šio straipsnio 1–6 dalys.“

III. Pagrindinė byla

12. Ginčas byloje, kurią nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, vyksta dėl to, ar Ryjevo savivaldybė (toliau – savivaldybė) turi teisę reikalauti, kad *a posteriori* būtų proporcingai atskaitytas nuo investicinių išlaidų sumokėtas PVM. Tai susiję su tuo, kad savivaldybė pastatė vietos kultūros namus ir iš pradžių naudojo juos atlikdama viešosios valdžios funkcijas. Į statybos išlaidas įėjo ir PVM.

13. Kultūros namų statybų metu savivaldybė buvo registruota kaip mokesčių mokėtoja ir

pateik? atitinkamas mokes?i? deklaracijas. Iš pradži? ji nereikalavo taikyti PVM atskaitos, nes kult?ros namai nebuvo naudojami apmokestinamiems sandoriams. Pastatyti kult?ros namai taip pat nebuvo aiškiai priskirti savivaldyb?s „verslui“.

14. Pra?jus ketveriems metams nuo kult?ros nam? statyb? pabaigos, naudojimo paskirtis buvo pakeista nustatant, kad savivaldyb? nuo šiol juos naudos ir apmokestinamiems sandoriams. Savivaldyb?s nuomone, prad?jusi teikti atlygintinas kult?ros nam? nuomos paslaugas, ji turi teis? atskaityti dal? pirkimo PVM, nurodyto s?skaitose fakt?rose, kuriomis patvirtinamos j? statybos išlaidos, pritaikius daugiamet? tikslinim? pagal *Ustawa o VAT* 91 straipsnio 7 ir 7a dalis, siejamas su 91 straipsnio 1 ir 2 dalimis.

15. Ta?iau mokes?i? institucija konstatavo, kad savivaldybei nepriklauso teis? atskaityti PVM nuo kult?ros nam? statybos ir išlaikymo išlaid?. *Minister Finansów* laik?si nuomon?s, kad savivaldyb?, pirkdama prekes ir paslaugas investiciniais tikslais, kad pastatyt? kult?ros namus ir neatlygintinai perduot? juos *Gminny O?rodek Kultury* (Savivaldyb?s kult?ros centras, toliau – GOK), jas ?sigijo ne vykdydama ekonomin? veikl?, tod?l veik? ne kaip PVM apmokestinamas asmuo. Jo teigimu, tai, kad ilgalaikis turtas v?liau pradedamas naudoti ekonominei veiklai, nereiškia, kad savivaldyb? pirkimo momentu veik? kaip apmokestinamasis asmuo.

16. Pirmosios instancijos teismas šioje byloje laik?si kitokios pozicijos. Jo nuomone, pagal turimus faktus negalima atmesti galimyb?s, kad savivaldyb?, investiciniais tikslais ?sigydamas prekes ir paslaugas, ketino jas v?liau panaudoti vykdydama ekonomin? veikl?. Pirmosios instancijos teismas pripažino, kad d?l to, jog apmokestinamasis asmuo iš pradži? naudojo ?sigytas prekes ir paslaugas neapmokestinamajai veiklai, iš jo neatimama teis? v?liau atskaityti pirkimo PVM, pasikeitus ši? prekio? ar paslaug? paskir?iai ir panaudojus jas apmokestinamajai veiklai vykdyti.

17. D?l šio *Wojewódzki S?d Administracyjny* (Vaivadijos administracinis teismas) sprendimo *Minister Finansów* pareišk? kasacin? skund?. Šiuo metu Lenkijoje byl? nagrin?jantis *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutar?pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

18. *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateik? Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 167, 168, 184 ir paskesnius straipsnius ir ? neutralumo princip?, savivaldyb? tur?s teis? atskaityti (atlikdama tikslinim?) pirkimo PVM, susijus? su jos investicin?mis išlaidomis, tada, kai:

– pagamintas (?sigytas) ilgalaikis turtas iš pradži? buvo naudojamas neapmokestinamosios veiklos tikslais (savivaldybei ?gyvendinant viešosios valdžios funkcijas pagal jai suteiktus ?galiojimus);

– ilgalaikio turto panaudojimo b?das pasikeit? ir savivaldyb? j? naudos ir apmokestinamajai veiklai?

2. Ar atsakymui ? 1 punkte pateikt? klausim? turi reikšm?s tai, kad ilgalaikio turto pagaminimo ar ?sigijimo metu nebuvo aiškiai nurodytas savivaldyb?s ketinimas ateityje naudoti š? turt? apmokestinamajai veiklai vykdyti?

3. Ar atsakymui ? 1 punkte nurodyt? klausim? turi reikšm?s tai, kad ilgalaikis turtas bus

naudojamas ir apmokestinamajai, ir neapmokestinamajai veiklai vykdyti (?gyvendinant viešosios valdžios funkcijas) ir n?ra galimyb?s konkre?i? investicini? i?laid? objektyviai priskirti kuriai nors i? pirma nurodyt? veiklos r?ši??“

19. Teisingumo Teismo procese rašytines pastabas šiais klausimais pateik? *Gmina Ryjewo*, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija. 2018 m. sausio 11 d. ?vykusiame teismo pos?dyje dalyvavo savivaldyb?, Lenkijos Respublikos mokes?i? administratorius, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

20. Klausimus galima nagrin?ti kartu: jais visais klausiama, ar savivaldyb? *a posteriori* gali reikalauti taikyti proporcing? PVM atskait?, jei pasikeit? pastatyt? kult?ros nam? naudojimo paskirtis, t. y. jie buvo prad?ti naudoti apmokestinamoms paslaugoms teikti.

A. PVM direktyvos 168 straipsnis kaip neutralumo principo išraiška

21. PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta, kad jei apmokestinamasis asmuo prekes „naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“, jis turi teis? atskaityti PVM už prekes, kurias jam patiek? kitas apmokestinamasis asmuo. Visos šios s?lygos tenkinamos.

22. Neleidžiant atskaityti PVM, apmokestinamas prek?s naudojimas likt? apmokestintas PVM. Tai akivaizdžiai nesuderinama su PVM reglamentuojan?iuose teis?s aktuose ?tvirtinta neutralumo id?ja. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažinta, kad bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla apmokestinama šiuo mokes?iu(6). Tod?l, kaip nustatyta suformuotoje jurisprudencijoje, pagal neutralumo princip? reikalaujama, kad ?mon?, kaip mokes?i? rink?ja valstyb?s naudai, i? esm?s turi b?ti atleidžiama nuo galutin?s PVM naštos(7), jei pati ?mon?s veikla skirta (i? esm?s) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti(8). Taip yra šioje byloje.

23. Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažinta, kad PVM sistemai b?dingas mokes?i? neutralumo principas draudžia apmokestinamojo asmens verslo veikl? apmokestinti du kartus(9). Su preke susijusi? sandori? apmokestinimas PVM nepanaikinant su šios prek?s ?sigijimu susijusios PVM naštos yra dvigubas apmokestinimas. Tai taip pat rodo, kad nagrin?jamos bylos aplinkyb?mis tur?t? b?ti galima atskaityti PVM *a posteriori*.

24. Atsižvelgiant ? šiuo metu pasikeitusi? teisin? pad?t?, ligšiolin? Teisingumo Teismo jurisprudencija d?l PVM atskaitos *a posteriori* nebesikerta su šia neutralumo princip? atitinkan?ia išvada.

B. Ar PVM direktyvos 167 straipsnis yra neutralumo principo išimtis?

1. Ligšiolin? jurisprudencija d?l Šeštosios direktyvos 20 straipsnio

25. Galiojant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(10) 20 straipsnio 2 daliai, Teisingumo Teismas iki šiol pripažindavo, kad prek? asmeniniams tikslams ?sigijusiam ir tik v?liau j? ekonomin?je veikloje naudojan?iam asmeniui buvo neleidžiama atskaityti PVM(11). Ši? – neviseškai negin?ijam?(12) – jurisprudencij? Teisingumo Teismas aiškiai laik? galiojan?ia ir viešiesiems subjektams(13).

26. Ta?iau Teisingumo Teismas suformuotoje jurisprudencijoje taip pat pabr?žia, kad asmuo, kuris ?sigyja turt? ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal 9 straipsn?, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas i?kart n?ra naudojamas šiai ekonominei veiklai(14). 23

m?nesius truk?s privatus prek?s naudojimas nebuvo kli?tis visiškai atskaityti PVM(15). Vis d?lto toje byloje atitinkamas asmuo dar ?sigijimo momentu pareišk? apie ketinim? v?liau naudoti prek? ekonomin?je veikloje („sprendimas d?l priskyrimo“).

27. Tiesa, yra ir sprendim?, kuriuose buvo paneigta galimyb? atskaityti PVM *a posteriori*(16). Vis d?lto šie sprendimai buvo priimti esant teisinei pad?iai, kuri pagal Šešt?j? direktyv? 77/388/EB buvo nustatyta iki PVM direktyvos ?sigaliojimo. Šeštosios direktyvos 77/388/EB 20 straipsnio 2 dalyje tikslinimas iš ties? buvo susietas su tais metais, „kuriais prek?s buvo ?sigytos ar pasigamintos“. Atsižvelgiant ? tai, suprantama, kod?l Teisingumo Teismas, nepaisydamas generalinio advokato F. G. Jacobs(17) išsakytos kitokios nuomon?s, laik?si pozicijos, kad tokiais atvejais pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 20 straipsn? PVM atskaita *a posteriori* negali b?ti taikoma(18).

2. Teis?s ? PVM atskait? atsiradimo momentas

28. Šios Teisingumo Teismo jurisprudencijos atskaitos taškas yra PVM direktyvos 167 straipsnis. Pagal PVM direktyvos 167 straipsn? teis? atskaityti mokest? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM(19). Tod?l, kaip pripažinta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, lemiamas teis?s ? atskait? buvimo veiksnys – asmens statusas tuo momentu(20). Prievol? apskai?iuoti atskaitytin? PVM atsiranda atlikus prek? tiekim? (PVM direktyvos 63 straipsnis), tod?l lemiame reikšm? turi prek?s ?sigijimas.

29. O kai prek?s n?ra naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?, ta?iau yra jo naudojamos privatiems poreikiams, teis? ? atskait? neatsiranda(21). PVM direktyvos 167 straipsn? analizuojant kartu su 9 straipsniu darytina išvada, kad tas, kas apmokestinamuoju asmeniu tampa tik v?liau ir tik v?liau pradeda naudoti „priva?ioms“ reikm?ms ?sigyt? prek? apmokestinamiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?, Teisingumo Teismo manymu, negali *a posteriori* pasinaudoti teise ? PVM atskait?.

30. Ta?iau jei prek? jis ?sigyja kaip apmokestinamasis asmuo, ?sigijimo momentu jis gali reikalauti netgi viso PVM atskaitos. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris, kaip patvirtina objektyv?s elementai, ketina vykdyti ekonomin? veikl?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?, ir tuo tikslu patiria pirm?sias investicines išlaidas(22).

31. Neturi reikšm?s netgi tai, kad prek? teis? ? PVM atskait? suteikiantiems sandoriams v?liau naudojama nedaug. ? šias aplinkybes atsižvelgiama *a posteriori*, remiantis PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais arba 16 ir 26 straipsniais, kurie reglamentuoja pirmin?s (per didel?s) PVM atskaitos tikslinim?(23). Ypa? tam atvejui, kai ?sigyta prek?, kuriai buvo pritaikyta PVM atskaita, v?liau naudojama ne verslo tikslams, nustatytos vadinamojo sunaudojimo s?lygos (PVM direktyvos 16 ir 26 straipsniai). Kai jos tenkinamos, toks naudojimas ne verslo tikslams apmokestinamas *a posteriori*.

3. Eksplicitiškai ?traukt? reglamentuojan?ios normos nebuvimas

32. Ta?iau PVM direktyvoje n?ra eksplicitiškai reglamentuotas atvirkštinis variantas, t. y. vadinamoji ?trauktis, kai „priva?ioms reikm?ms ?sigyta“ prek? ekonominei veiklai pradedama naudoti tik *a posteriori*.

33. Tai, kaip yra pažym?j?s generalinis advokatas F. G. Jacobs(24), kertasi su esminiu neutralumo principu (žr. šios išvados 22 punkt?). Priklausomai nuo prek?s naudojimo ekonomin?je veikloje chronologin?s sekos, kyla skirting? teisin? padarini?, net jei naudojimo ekonomin?je

veikloje trūkum? ir iš šio naudojimo atsirandantis mokėtinas PVM yra identiški. Tačiau PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai rodo, kad, keičiant neapmokestinam? veikl? ? apmokestinam?, ?sigytos prek?s naudojimo chronologin? seka yra nesvarbi.

34. Toks nevienodas požiūris ? – neatsižvelgiant ? chronologin? sek? – ta pačia apmokestinama veikla užsiimančias ?mones yra sunkiai pateisinamas ir Chartijos 20 straipsnio požiūriu(25).

4. Atsižvelgimas ? pakeist? PVM direktyvos tekst?

35. Mano žiniomis, nuomon?s dėl PVM atskaitos *a posteriori* tuo atveju, kai „?traukiama“ neapmokestinamojo asmens ?sigyta prek?, Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas ? nauj? PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos formuluot?, dar n?ra aiškiai pareišk?s.

36. Pakeistose PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje(26) remiamasi ne vien tik ?sigijimo ar pagaminimo momentu, bet ir panaudojimu pirm? kart? po ?sigijimo („arba tam tikrais atvejais panaudotos pirm? kart?“). Tai, mano nuomone, pirmiausia galioja tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo dar nebuvo priskyr?s prek?s savo ekonominei veiklai ir todėl j? ?sigydamas negal?jo pasinaudoti (paprastai visiška ir nedelstina) PVM atskaita.

37. Tokiu atveju, kaip nustatyta direktyvos tekste, v?lesnis PVM tikslinimas atliekamas remiantis v?lesnio panaudojimo pirm? kart? momentu, o tai neišvengiamai reiškia, kad PVM atskaita panaudojimo momentu bus atliekama *a posteriori*. Juk jei prek? ?sigij?s asmuo dar ?sigijimo momentu b?t? ketin?s naudoti j? ekonominėje veikloje, nuo pat pradži? b?t? egzistavusi teis? ? PVM atskait? ir tikslinant atliekamos PVM atskaitos *a posteriori* klausimo nekilt?. Vadinas, PVM direktyvoje nuo šiol yra aiškiai preziumuojama v?lesnio ?sigytos prek?s priskyrimo galimyb?, kai ši prek? v?liau naudojama ekonominei veiklai.

38. Todėl Teisingumo Teismas, esant naujai teisinei padėčiai, nagrinėdamas atvej?, kai savivaldyb? (panašiai kaip ir šioje byloje) iš pradži? naudojo sporto sal? viešosios valdžios funkcijoms atlikti, o v?liau prad?jo naudoti apmokestinamiesiems sandoriams, neprieštaravo proporcingai PVM atskaitai *a posteriori*(27).

39. Dėl pirminio konkrečiai suplanuoto naudojimo neekonominiams tikslams n?ra teis?s iškart atskaityti PVM. Jei PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu naudojimo paskirtis v?liau pasikeičia, pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius yra leidžiama *ex nunc* ir proporcingai už metus tiksliai pakoreguoti atskaityto PVM dyd? nuo naudojimo pasikeitimo momento. Jei v?liau v?l pasikeičia ekonominio naudojimo apimtis, v?l galima atlikti atitinkam? patikslinim? remiantis PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais.

40. Toks neatskaityto PVM tikslinimas *a posteriori* atitinka PVM direktyvos 184 ir paskesni? straipsni? prasm? ir tiksl?. Juk, kaip yra pripažin?s Teisingumo Teismas, atskaitos tikslinimo reglamentavimo sistema (PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai) yra esmin? PVM direktyva ?tvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskait? tikslum?, taigi ir mokesčių naštos neutralum?(28). Tik toks *a posteriori* atliekamas neutralumo princip? atitinkantis tikslinimas atleidžia apmokestinam?j? asmen? nuo PVM mokesčio naštos, tenkančios dėl prek?s ?sigijimo.

41. Be to, toks tikslinimas leidžia išvengti nevienodo požiūrio ? apmokestinamuosius asmenis, susijusio su skirtinga chronologine prek?s naudojimo ekonominiais ir neekonominiais tikslais tvarka. Tai reiškia, kad tok? aiškinim? patvirtina ir Chartijos 20 straipsnis. Galiausiai tokiu būdu išvengiama ir nepateisinamos naudos apmokestinamajam asmeniui sukūrimo, ir nepateisinamo jo padėties pabloginimo.

42. Tiek mokestini? pajam?, tiek prek?s naudojimo ekonominiais tikslais apmokestinimo naštos palengvinimo poži?riu PVM atskaitos koregavimas *a posteriori* remiantis PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais yra tikslesnis b?das, palyginti su visiška PVM atskaita remiantis tik planuojamu (daliniu) naudojimu ekonominiais tikslais. Taip yra todėl, kad tokiu būdu išvengiama abejotino išankstinio ?moni? finansavimo(29) leidžiant joms atskaityti PVM remiantis vien tik (planuojamu) minimaliu naudojimu ekonominiais tikslais ir šiuo pagrindu atliekamu visišku prek?s priskyrimu. Ne be pagrindo Sąjungos teis?s akt? leid?jas PVM direktyvos 168a straipsniu v?liau praktiškai užkirto keli? tokiems finansavimo modeliams, kurie buvo taikomi iš esm?s gyvenamajai paskir?iai naudojamam nekilnojamajam turtui.

C. Alternatyviai: veikimo turint apmokestinamojo asmens status? kriterijai

43. Jeigu Teisingumo Teismas nepritar? mano PVM direktyvos 184 ir paskesni? straipsni? (vis? pirma 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos) aiškinimui, lemiamas klausimas, ? kur? turi būti atsakyta šioje byloje, yra toks: kaip reik?t? nustatyti, ar savivaldyb? PVM apmokestinam? paslaug? ?sigyja kaip apmokestinamasis asmuo, ar kaip neapmokestinamasis asmuo, jei ji ?sigijimo momentu aiškiai nepaskelbia savo atitinkamo sprendimo?

44. Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo ?sigijo prek? veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. savo ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant ? visas konkrečias atvejo aplinkybes, ?skaitant atitinkamos prek?s pobūdį ir laikotarpį tarp jos ?sigijimo ir naudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai(30).

1. Sprendimas dėl priskyrimo nepaisant neišreikšt? ketinim??

45. Kad būtų galima atskaityti PVM nedelsiant ir vis?, Teisingumo Teismas reikalauja objektyviais aspektais pagrįsto ketinimo savarankiškai naudoti ilgalaik? turt? ekonominėje veikloje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsn?(31).

46. Nagrinėjamoje byloje savivaldyb? ?sigijimo momentu dar nežinojo, ar (ir koku mastu) ji naudos kultūros namus ir ekonominiams tikslams. Todėl ji negalėjo pareikšti apie tokį ketinimą. Šiuo poži?riu iš apmokestinamojo asmens būtų reikalaujama ne?manom? dalyk?. Tačiau turt? ?sigyjantys asmenys jaust? abejotin? paskat? prevenciniais tikslais pareiškiant „ketinimą deklaracijas“ priskirti prekes savo verslui.

47. Tokios dilemos byloje *Gmina Międzyzdroje*(32), kurioje reikėjo taikyti PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, Teisingumo Teismas išvengia. Savo nutartyje jis, kaip teisingai pažymi Lenkijos Respublika, nors ir netiesiogiai, bet pripažįsta, kad savivaldyb? turi teisę ? proporcing? PVM atskait? *a posteriori* už investicijas ? sporto sal?, kuri apmokestinamiesiems nuomos sandoriams buvo pradėta naudoti praėjus kuriam laikui po ?sigijimo. Teisingumo Teismas nesir?m? sprendimu dėl prek?s priskyrimo jos ?sigijimo momentu. Jis veikiau pripažino, kad pirkimo mokes?i? atskaita susijusi su pardavimo mokes?i? sumokėjimu(33).

2. Priskyrimas remiantis PVM direktyvos 13 straipsniu?

48. Tačiau jei negalima remtis ketinimu ?sigijimo momentu, reikalingas kitas kriterijus. Bent jau viešosios teis?s subjekt? atveju galima atsižvelgti ? PVM direktyvos 13 straipsn?. Tuo iš esm?s grindžiami savivaldyb?s argumentai; per teismo posėdį Komisija taip pat leido suprasti pritarianti tokiam sprendimui.

49. PVM direktyvos 13 straipsnyje vadovaujamasi prielaida, kad viešosios teis?s subjektai

nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sudaro sandorius kaip valdžios institucijos. Tokia veikla yra veikla, kurią šie subjektai vykdo pagal jiems taikomą teisinį reguliavimą. Tačiau tokie veiklai nepriklauso veikla, kurią jie vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs tokie subjektai(34).

50. Taigi lemiamą reikšmę turėtų tai, ar savivaldybė, įsigydama prekę, veikia kaip viešosios valdžios institucija. Ko gero, tai galima preziumuoti tik išimtiniais atvejais (pavyzdžiui, nusavinimo atveju). Įprastą vartojimo prekių viešosios teisės subjektai retai įsigyja naudodamiesi viešosios valdžios galiomis. Taigi savivaldybė įsigijimo momentu dažniausiai veikia kaip apmokestinamasis asmuo.

51. Vis dėlto PVM direktyvos 13 straipsniu grindžiami argumentai manys netikina. Vien šio straipsnio formuluotė rodo, kad viešosios teisės subjektai, vykdydami sandorius, tam tikromis aplinkybėmis laikomi neapmokestinamaisiais asmenimis. Tai reiškia, kad ši norma aiškiai susijusi su teikiančia puse (t. y. su paslaugų teikimu), o ne su gaunančia puse (t. y. su paslaugų įsigijimu). Tai dar aiškiau rodo PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra ir trečia pastraipos. Jose remiamasi konkurencijos iškreipimu (antra pastraipa) ir veiklos vykdymu nesmulkiu mastu (trečia pastraipa). Nei vieno, nei kito pagrindo negalima pritaikyti gaunančiajai pusei įsigijimo momentu.

52. PVM direktyvos 13 straipsnio prasmė ir tikslas yra sukurti palankesnes sąlygas tam tikrai viešosios teisės subjektų veiklai(35), kada ir kadangi jie vykdo ją atlikdami savo viešosios valdžios funkcijas. Tačiau jei tai labiau iškreipia konkurenciją, pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą tokia ekonominė veikla iš esmės apmokestinama, net jei ji ir vykdoma valdžios institucijos. Taigi palankesni sąlyga sukurti nagrinėjamo atveju taip pat negalima remtis.

53. Nagrinėjamo atveju pritaikius PVM direktyvos 13 straipsnį įsigijimui, savivaldybei tai padėtų. Vis dėlto, jei savivaldybė įsigyja prekę kaip valdžios institucija, tam tikromis aplinkybėmis šis požiūris jai būtų nenaudingas. Juk nuosekliai mąstant neturėtų būti galima atskaityti PVM net, jei savivaldybė naudotų prekę, įsigytą jai įgyvendinant viešosios valdžios funkcijas, ekonominėje veikloje. Tačiau PVM atskaitos požiūriu pagal PVM direktyvos 168 straipsnį lemiamą reikšmę turi tai, ar įsigijimas buvo apmokestintas apyvartos mokesčiu ir ar prekė naudojama apmokestinamiesiems sandoriams. Kaip rodo PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies a punktas, apmokestinamu tiekimu gali būti laikomas ir tas atvejis, kai paslaugų teikiantis asmuo perduoda nuosavybės teisę už kompensaciją valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus (vadinasi, priverstinai, pasinaudojus valdžios galiomis).

54. Apskritai PVM direktyvos 13 straipsnyje nieko nepasakyta apie tai, ar viešosios valdžios subjektas, įsigydamas prekę, veikia kaip apmokestinamasis, ar kaip neapmokestinamasis asmuo; jame tik reglamentuojama, ar jis laikytinas apmokestinamuoju asmeniu tuomet, kai atlieka tiekimą ir teikia paslaugas.

3. Priskyrimo prezumpcija, kai apmokestinamasis asmuo įsigytą prekę vėliau faktiškai naudoja apmokestinamiesiems sandoriams

55. Jei Teisingumo Teismas pritartų bent jau mano nuomonei, kad, priešingai nei sunaudojimo apmokestinimas, vadinamosios įtraukties reglamentavimo nebuvimas kelia problemą neutralumo ir vienodo požiūrio principų aspektu, jis turėtų tai atsižvelgti bent jau plačiai vertindamas įsigijimą veikiant kaip „apmokestinamajam asmeniui“.

56. Iki šiol nagrinėjami atvejais, kuriais buvo paneigta galimybė atskaityti PVM *a posteriori*, prekės įsigijimas įsigijimo momentu buvo neapmokestinamasis asmuo (byla *Waterschap*(36)) arba prekė jis įtraukė į savo verslą *a posteriori* (byla *Lennartz*(37)), t. y. jis pats iš pat

pradži? žinojo, kad prek? ?sigyja privatiems tikslams. Nagrin?jamos bylos aplinkyb?s skiriasi nuo min?t? atvej?, nes ?gij?jas yra apmokestinamasis asmuo, kuris eksPLICITINIO sprendimo nepri?m?.

57. Kai apmokestinamasis asmuo ?sigyja prek?, kuri? pagal jos pob?d? jis gali naudoti ir ekonomin?je veikloje, ir dar negali atmesti galimyb?s, kad PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatytu laikotarpiu kada nors naudos ši? prek? ir apmokestinamiesiems sandoriams, gali b?ti preziumuojama, kad ?sigijimo momentu jis ši? prek? ?sigijo kaip apmokestinamasis asmuo, ketindamas, jei reik?s, v?liau naudoti j? ir ekonomin?je veikloje. Tai taikoma bent jau tuo atveju, jei šios prek?s jis aiškiai nepriskyr? savo neekonominei veiklai, tokiu b?du pašalindamas j? iš PVM teis?s akt? taikymo srities(38).

58. Palyginti su Šešt?ja direktyva 77/388/EEB pakeistas PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos tekstas (žr. šios išvados 36 ir 37 punktus) irgi patvirtina tok? klausimo sprendimo b?d?, nes šioje pastraipoje, be kita ko, remiamasi panaudojimu pirm? kart? po ?sigijimo („tam tikrais atvejais panaudotos pirm? kart?“).

59. Taigi, atsižvelgiant ? PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos tekst?, teis? ? PVM atskait? ?sigijimo momentu gali atsirasti ir remiantis potencialiu ketinimu naudoti, jeigu jis v?liau ?gyvendinamas. Ta?iau d?l iš pat pradži? konkre?iai planuojamo naudojimo neekonominei veiklai ši teis? kol kas taikoma tik iš principo (t. y. 0 eur? dydžio). Jeigu naudojimo paskirtis PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu v?liau pasikei?ia, pagal PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnius yra leidžiama *ex nunc* ir proporcingai už metus tiksliai pakoreguoti atitinkam? atskaityto PVM dyd? nuo naudojimo pasikeitimo momento.

60. Tokio potencialaus, su naudojimu ateityje susijusio ketinimo prezumpcija leidžia apmokestinamajam asmeniui ne atskaityti PVM iš karto, o tik suteikia jam galimyb? PVM proporcingai atskaityti v?liau, jei PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu prek? naudojama dar ir apmokestinamiems sandoriams. Tokiu b?du taip pat išvengiama ir nepateisinamos naudos apmokestinamajam asmeniui suk?rimo, ir nepateisinamo jo pad?ties pabloginimo.

VI. Išvada

61. Atsižvelgdama ? tai, kas išd?styta, si?lau ? *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 167, 168, 184, 185 straipsnius, 187 straipsnio 2 dalies antr? pastraip? ir neutralumo princip? savivaldyb? turi teis? atskaityti atlikdama tikslinim? pirkimo PVM, susijus? su jos investicin?mis išlaidomis, jei jas naudoja apmokestinamiems sandoriams. Tai taikoma ir tada, kai pagamintas ar ?sigytas ilgalaikis turtas iš pradži? buvo naudojamas neapmokestinamiems tikslams, bet PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatytu laikotarpiu jo naudojimo pob?dis pasikeit? ir savivaldyb? prad?jo j? naudoti ir apmokestinamiesiems sandoriams.

Neturi reikšm?s tai, ar dar pagaminimo ar ?sigijimo momentu buvo pareikštas ketinimas ateityje naudoti ilgalaik? turt? apmokestinamiems sandoriams.

Atsakymui ? pirm?j? klausim? neturi reikšm?s ir tai, kad ilgalaikis turtas bus naudojamas ir apmokestinamajai, ir neapmokestinamajai veiklai vykdyti ir n?ra galimyb?s konkre?i? investicini? išlaid? objektyviai priskirti kuriai nors iš pirma nurodyt? veiklos r?ši?. Tai svarbu tik proporcingam PVM atskaitos paskirstymui, bet ne teisei ? PVM atskait? *per se*.

- 2 Panašios bylos buvo: 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) ir 2005 m. birželio 2 d. Sprendimas *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335).
- 3 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315).
- 4 OL L 347, 2006, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60.
- 5 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (suvestinė redakcija, Dz. U., Nr. 177, 2011 m., 1054 pozicija su pakeitimais).
- 6 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 38 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 1985 m. vasario 14 d. Sprendimas *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74, 19 punktas).
- 7 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 punktas).
- 8 Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas), 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimą *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas), 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 punktas) ir mano išvadą byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 42 punktas).
- 9 2015 m. liepos 2 d. Sprendimas *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 punktas), šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimą *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 42 punktas) ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 46 punktas).
- 10 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23). Šioje dalyje buvo nustatyta: „Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kuri turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.“
- 11 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 17 punktas), 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 44 punktas), 1992 m. gegužės 6 d. Sprendimas *de Jong* (C-20/91, EU:C:1992:192, 17 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 8–9 punktai ir 17 punktas).
- 12 Išsami kritika žr. H. Stadie (Rau, G., ir Dürrwächter, E., *UStG*, 15 straipsnis, 1860 ir paskesnės pastabos, atnaujinta: 170 papildymas, 2017 m. sausis).
- 13 2005 m. birželio 2 d. Sprendimas *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335, 39 ir 40 punktai).
- 14 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 31 punktas), 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 44 ir 52 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 14 punktas).
- 15 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *X* (C-334/10, EU:C:2012:473, 27 punktas).

- 16 2005 m. birželio 2 d. Sprendimas *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C?378/02, EU:C:2005:335) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 17 Generalinio advokato F. G. Jacobs išvada byloje *Charles ir Charles?Tijmens* (C?434/03, EU:C:2005:48, 89 ir 90 punktai).
- 18 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 44 punktas).
- 19 Taip pat žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendim? *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 20 Tai aiškiai nustatyta 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 35 punktas), 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 38 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendime *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 8–9 punktai).
- 21 Tai aiškiai nustatyta 1991 m. liepos 11 d. Sprendime *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 9 punktas).
- 22 Tai aiškiai pripažinta 2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendime *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 27 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 34 punktas) ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendime *Gabalfriša ir kt.* (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 47 punktas), šiuo klausimu žr. mano išvad? byloje *X* (C?334/10, EU:C:2012:108, 81 punktas).
- 23 Prie tokios išvados prieinama ir 2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendime *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 28 punktas) ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304, 35 punktas).
- 24 Generalinio advokato F. G. Jacobs išvada byloje *Charles ir Charles?Tijmens* (C?434/03, EU:C:2005:48, 75 ir paskesni punktai).
- 25 Žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendim? *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 44 punktas). Šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai pripažino, kad pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiama mokes?i? tikslais vertinant tapa?i? investavimo veikl? nepagr?stai diferencijuoti to paties profilio ir ta pa?ia veikla užsiiman?ias ?mones.
- 26 Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 20 straipsnio 2 dalyje buvo tik nustatyta, kad tikslinimas atliekamas lyginant su tais metais, „kuriais prek?s buvo ?sigytos ar pasigamintos“.
- 27 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 19 ir paskesni punktai).
- 28 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktas).
- 29 Toks poveikis atsiranda, nes PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais ir 26 straipsnio 1 dalies a punktu grindžiamas tikslinimas skai?iuojamas proporcingai už metus ir tod?l galiausiai šis PVM verslininkui atitinkamu laikotarpiu tampa beprocente paskola.
- 30 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjunt* (C?118/11, EU:C:2012:97, 58 punktas), šiuo klausimu žr. ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendim? *Bakcsi* (C?415/98, EU:C:2001:136, 29 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendim? *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315, 21 punktas).
- 31 Tai aiškiai pripažinta 2000 m. birželio 8 d. Sprendime *Breitsohl* (C?400/98, EU:C:2000:304,

34 punktas) ir 2000 m. kovo 21 d. Sprendime *Gabalfrisa ir kt.* (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 47 punktas), šiuo klausimu žr. ir mano išvad? byloje X (C?334/10, EU:C:2012:108, 81 punktas).

32 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750).

33 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Mi?dzyzdroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750, 19 punktas), taip pat žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendim? *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas).

34 2015 m. spalio 29 d. Sprendimas *Sauda?or* (C?174/14, EU:C:2015:733, 70 punktas), šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendim? *Fazenda P?blica* (C?446/98, EU:C:2000:691, 17 ir 22 punktai).

35 Šiuo poži?riu Teisingumo Teismas dažnai mini *neapmokestinim?* (2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *G?tz* (C?408/06, EU:C:2007:789, 41 punktas), 2000 m. rugs?jo 12 d. Sprendimas *Komisija / Jungtin? Karalyst?* (C?359/97, EU:C:2000:426, 55 punktas), 1987 m. kovo 26 d. Sprendimas *Komisija / Nyderlandai* (235/85, EU:C:1987:161, 20 ir 21 punktai), kuris turi b?ti aiškinamas siaurai.

36 2005 m. birželio 2 d. Sprendimas *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C?378/02, EU:C:2005:335).

37 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C?97/90, EU:C:1991:315).

38 Teisingumo Teismo manymu, tai ?sigijimo veikiant kaip neapmokestinamajam asmeniui padarinys; žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugs?jo 15 d. Sprendim? *Landkreis Potsdam?Mittelmark* (C?400/15, EU:C:2016:687, 33 punktas).