Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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. Įžanga

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi nuspręsti, ar vis dar įmanoma atskaityti PVM *a posteriori* ir tada, kai apmokestinamasis asmuo įsigijimo momentu aiškiai nepriskyrė prekės savo verslui, nes tuo laiku dar negalėjo numatyti, kokiu tikslu ją 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 reikėję *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 asmeninėms 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 prerogatyvų sričiai? Ar šiuo atveju yra svarbu, kad savivaldybė neapmokestinamuoju asmeniu laikoma tik PVM direktyvos 13 straipsnio sąlygomis?

1 Originalo kalba: vokiečių.

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).

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 įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

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

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

5. PVM direktyvos 167 straipsnyje numatyta:

„Teisė į atskaitą 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, įskaitant 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 nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikį turtą apskaičiuoto PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis.

4 OL L 347, 2006, p. 1, ir klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais, lyginant su tų 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 mokesčio 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 vykdantys 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 gamtinių 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 įpareigotos, 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 [neturėjo teisės] atskaityti visos jo naudojamų prekių ar paslaugų pirkimo PVM sumos <…>, tačiau vėliau pasikeitė teisė į šių 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.

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).

13. Kultūros namų statybų metu savivaldybė buvo registruota kaip mokesčių mokėtoja ir pateikė atitinkamas mokesčių deklaracijas. Iš pradžių ji nereikalavo taikyti PVM atskaitos, nes kultūros namai nebuvo naudojami apmokestinamiems sandoriams. Pastatyti kultūros namai taip pat nebuvo aiškiai priskirti savivaldybės „verslui“.

14. Praėjus ketveriems metams nuo kultūros namų statybų pabaigos, naudojimo paskirtis buvo pakeista nustatant, kad savivaldybė nuo šiol juos naudos ir apmokestinamiems sandoriams. Savivaldybės nuomone, pradėjusi teikti atlygintinas kultūros namų nuomos paslaugas, ji turi teisę atskaityti dalį pirkimo PVM, nurodyto sąskaitose faktūrose, kuriomis patvirtinamos jų statybos išlaidos, pritaikius daugiametį tikslinimą pagal *Ustawa o VAT* 91 straipsnio 7 ir 7a dalis, siejamas su 91 straipsnio 1 ir 2 dalimis.

15. Tačiau mokesčių institucija konstatavo, kad savivaldybei nepriklauso teisė atskaityti PVM nuo kultūros namų statybos ir išlaikymo išlaidų. *Minister Finansów* laikėsi nuomonės, kad savivaldybė, pirkdama prekes ir paslaugas investiciniais tikslais, kad pastatytų kultūros namus ir neatlygintinai perduotų juos *Gminny Ośrodek Kultury* (Savivaldybės kultūros centras, toliau – GOK), jas įsigijo ne vykdydama ekonominę veiklą, todėl veikė ne kaip PVM apmokestinamas asmuo. Jo teigimu, tai, kad ilgalaikis turtas vėliau pradedamas naudoti ekonominei veiklai, nereiškia, kad savivaldybė pirkimo momentu veikė kaip apmokestinamasis asmuo.

16. Pirmosios instancijos teismas šioje byloje laikėsi kitokios pozicijos. Jo nuomone, pagal turimus faktus negalima atmesti galimybės, kad savivaldybė, investiciniais tikslais įsigydama prekes ir paslaugas, ketino jas vėliau panaudoti vykdydama ekonominę veiklą. Pirmosios instancijos teismas pripažino, kad dėl to, jog apmokestinamasis asmuo iš pradžių naudojo įsigytas prekes ir paslaugas neapmokestinamajai veiklai, iš jo neatimama teisė vėliau atskaityti pirkimo PVM, pasikeitus šių prekių ar paslaugų paskirčiai ir panaudojus jas apmokestinamajai veiklai vykdyti.

17. Dėl šio *Wojewódzki Sąd Administracyjny* (Vaivadijos administracinis teismas) sprendimo *Minister Finansów* pareiškė kasacinį skundą. Šiuo metu Lenkijoje bylą nagrinėjantis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

18. *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar, atsižvelgiant į PVM direktyvos 167, 168, 184 ir paskesnius straipsnius ir į neutralumo principą, savivaldybė turės teisę atskaityti (atlikdama tikslinimą) pirkimo PVM, susijusį su jos investicinėmis išlaidomis, tada, kai:

– pagamintas (įsigytas) ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamosios veiklos tikslais (savivaldybei įgyvendinant viešosios valdžios funkcijas pagal jai suteiktus įgaliojimus);

– ilgalaikio turto panaudojimo būdas pasikeitė ir savivaldybė jį naudos ir apmokestinamajai veiklai?

2. Ar atsakymui į 1 punkte pateiktą klausimą turi reikšmės tai, kad ilgalaikio turto pagaminimo ar įsigijimo metu nebuvo aiškiai nurodytas savivaldybės ketinimas ateityje naudoti šį turtą apmokestinamajai veiklai vykdyti?

3. Ar atsakymui į 1 punkte nurodytą klausimą turi reikšmės tai, kad ilgalaikis turtas bus naudojamas ir apmokestinamajai, ir neapmokestinamajai veiklai vykdyti (įgyvendinant viešosios valdžios funkcijas) ir nėra galimybės konkrečių investicinių išlaidų objektyviai priskirti kuriai nors iš pirma nurodytų veiklos rūšių?“

19. Teisingumo Teismo procese rašytines pastabas šiais klausimais pateikė *Gmina Ryjewo*, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija. 2018 m. sausio 11 d. įvykusiame teismo posėdyje dalyvavo savivaldybė, Lenkijos Respublikos mokesčių administratorius, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

20. Klausimus galima nagrinėti kartu: jais visais klausiama, ar savivaldybė *a posteriori* gali reikalauti taikyti proporcingą PVM atskaitą, jei pasikeitė pastatytų kultūros namų naudojimo paskirtis, t. y. jie buvo pradėti 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 teisę atskaityti PVM už prekes, kurias jam patiekė kitas apmokestinamasis asmuo. Visos šios sąlygos tenkinamos.

22. Neleidžiant atskaityti PVM, apmokestinamas prekės naudojimas liktų apmokestintas PVM. Tai akivaizdžiai nesuderinama su PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtinta neutralumo idėja. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažinta, kad bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama šiuo mokesčiu[6]. Todėl, kaip nustatyta suformuotoje jurisprudencijoje, pagal neutralumo principą reikalaujama, kad įmonė, kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai, iš esmės turi būti atleidžiama nuo galutinės PVM naštos[7], jei pati įmonės veikla skirta (iš esmės) apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti[8]. Taip yra šioje byloje.

23. Be to, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažinta, kad PVM sistemai būdingas mokesčių neutralumo principas draudžia apmokestinamojo asmens verslo veiklą apmokestinti du kartus[9]. Su preke susijusių sandorių apmokestinimas PVM nepanaikinant su šios prekės įsigijimu susijusios PVM naštos yra dvigubas apmokestinimas. Tai taip pat rodo, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis turėtų būti galima atskaityti PVM *a posteriori*.

24. Atsižvelgiant į šiuo metu pasikeitusią teisinę padėtį, ligšiolinė Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl PVM atskaitos *a posteriori* nebesikerta su šia neutralumo principą atitinkančia išvada.

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).

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

1. Ligšiolinė jurisprudencija dėl Šeštosios direktyvos 20 straipsnio

25. Galiojant Šeštosios direktyvos 77/388/EEB[10] 20 straipsnio 2 daliai, Teisingumo Teismas iki šiol pripažindavo, kad prekę asmeniniams tikslams įsigijusiam ir tik vėliau ją ekonominėje veikloje naudojančiam asmeniui buvo neleidžiama atskaityti PVM[11]. Šią – nevisiškai neginčijamą[12] – jurisprudenciją Teisingumo Teismas aiškiai laikė galiojančia ir viešiesiems subjektams[13].

26. Tačiau Teisingumo Teismas suformuotoje jurisprudencijoje taip pat pabrėžia, kad asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal 9 straipsnį, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai[14]. 23 mėnesius trukęs privatus prekės naudojimas nebuvo kliūtis visiškai atskaityti PVM[15]. Vis dėlto toje byloje atitinkamas asmuo dar įsigijimo momentu pareiškė apie ketinimą vėliau naudoti prekę ekonominėje veikloje („sprendimas dėl priskyrimo“).

27. Tiesa, yra ir sprendimų, kuriuose buvo paneigta galimybė atskaityti PVM *a posteriori*[16]. Vis dėlto šie sprendimai buvo priimti esant teisinei padėčiai, kuri pagal Šeštąją direktyvą 77/388/EB buvo nustatyta iki PVM direktyvos įsigaliojimo. Šeštosios direktyvos 77/388/EB 20 straipsnio 2 dalyje tikslinimas iš tiesų buvo susietas su tais metais, „kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos“. Atsižvelgiant į tai, suprantama, kodėl Teisingumo Teismas, nepaisydamas generalinio advokato F. G. Jacobs[17] išsakytos kitokios nuomonės, laikėsi pozicijos, kad tokiais atvejais pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 20 straipsnį PVM atskaita *a posteriori* negali būti taikoma[18].

2. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentas

28. Šios Teisingumo Teismo jurisprudencijos atskaitos taškas yra PVM direktyvos 167 straipsnis. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokestį atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM[19]. Todėl, kaip pripažinta Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, lemiamas teisės į atskaitą buvimo veiksnys – asmens statusas tuo momentu[20]. Prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą (PVM direktyvos 63 straipsnis), todėl lemiamą reikšmę turi prekės įsigijimas.

10 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, 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, į kurią 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 Išsamią kritiką 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. Sprendimą *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).

29. O kai prekės nėra naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, tačiau yra jo naudojamos privatiems poreikiams, teisė į atskaitą neatsiranda [21]. PVM direktyvos 167 straipsnį analizuojant kartu su 9 straipsniu darytina išvada, kad tas, kas apmokestinamuoju asmeniu tampa tik vėliau ir tik vėliau pradeda naudoti „privačioms“ reikmėms įsigytą prekę apmokestinamiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, Teisingumo Teismo manymu, negali *a posteriori* pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

30. Tačiau jei prekę jis įsigyja kaip apmokestinamasis asmuo, įsigijimo momentu jis gali reikalauti netgi viso PVM atskaitos. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, kuris, kaip patvirtina objektyvūs elementai, ketina vykdyti ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, ir tuo tikslu patiria pirmąsias investicines išlaidas [22].

31. Neturi reikšmės netgi tai, kad prekė teisę į PVM atskaitą suteikiantiems sandoriams vėliau naudojama nedaug. Į šias aplinkybes atsižvelgiama *a posteriori*, remiantis PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais arba 16 ir 26 straipsniais, kurie reglamentuoja pirminės (per didelės) PVM atskaitos tikslinimą [23]. Ypač tam atvejui, kai įsigyta prekė, kuriai buvo pritaikyta PVM atskaita, vėliau naudojama ne verslo tikslams, nustatytos vadinamojo sunaudojimo sąlygos (PVM direktyvos 16 ir 26 straipsniai). Kai jos tenkinamos, toks naudojimas ne verslo tikslams apmokestinamas *a posteriori*.

3. Eksplicitiškai įtrauktį reglamentuojančios normos nebuvimas

32. Tačiau PVM direktyvoje nėra eksplicitiškai reglamentuotas atvirkštinis variantas, t. y. vadinamoji įtrauktis, kai „privačioms reikmėms įsigyta“ prekė ekonominei veiklai pradedama naudoti tik *a posteriori*.

33. Tai, kaip yra pažymėjęs generalinis advokatas F. G. Jacobs [24], kertasi su esminiu neutralumo principu (žr. šios išvados 22 punktą). Priklausomai nuo prekės naudojimo ekonominėje veikloje chronologinės sekos, kyla skirtingų teisinių padarinių, net jei naudojimo ekonominėje veikloje trukmė ir iš šio naudojimo atsirandantis mokėtinas PVM yra identiški. Tačiau PVM direktyvos 184 ir paskesni straipsniai rodo, kad, keičiant neapmokestinamą veiklą į apmokestinamą, įsigytos prekės naudojimo chronologinė seka yra nesvarbi.

34. Toks nevienodas požiūris į – neatsižvelgiant į chronologinę seką – ta pačia apmokestinama veikla užsiimančias įmones yra sunkiai pateisinamas ir Chartijos 20 straipsnio požiūriu [25].

4. Atsižvelgimas į pakeistą PVM direktyvos tekstą

35. Mano žiniomis, nuomonės dėl PVM atskaitos *a posteriori* tuo atveju, kai „įtraukiama“ neapmokestinamojo asmens įsigyta prekė, Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į naują PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos formuluotę, dar nėra aiškiai pareiškęs.

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. lapkričio 29 d. Sprendime *Gran Via Moineşti* (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 *Gabalfrisa ir kt.* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47 punktas), šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *X* (C-334/10, EU:C:2012:108, 81 punktas).

23 Prie tokios išvados prieinama ir 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendime *Gran Via Moineşti* (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. Sprendimą *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134, 44 punktas). Šiame sprendime Teisingumo Teismas aiškiai pripažino, kad pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama mokesčių tikslais vertinant tapačią investavimo veiklą nepagrįstai diferencijuoti to paties profilio ir ta pačia veikla užsiimančias įmones.

36. Pakeistoje PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje[26] remiamasi ne vien tik įsigijimo ar pagaminimo momentu, bet ir panaudojimu pirmą kartą po įsigijimo („arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą“). Tai, mano nuomone, pirmiausia galioja tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo dar nebuvo priskyręs prekės savo ekonominei veiklai ir todėl ją įsigydamas negalėjo pasinaudoti (paprastai visiška ir nedelstina) PVM atskaita.

37. Tokiu atveju, kaip nustatyta direktyvos tekste, vėlesnis PVM tikslinimas atliekamas remiantis vėlesnio panaudojimo pirmą kartą momentu, o tai neišvengiamai reiškia, kad PVM atskaita panaudojimo momentu bus atliekama *a posteriori*. Juk jei prekę įsigijęs asmuo dar įsigijimo momentu būtų ketinęs naudoti ją ekonominėje veikloje, nuo pat pradžių būtų egzistavusi teisė į PVM atskaitą ir tikslinant atliekamos PVM atskaitos *a posteriori* klausimo nekiltų. Vadinasi, PVM direktyvoje nuo šiol yra aiškiai preziumuojama vėlesnio įsigytos prekės priskyrimo galimybė, kai ši prekė vėliau naudojama ekonominei veiklai.

38. Todėl Teisingumo Teismas, esant naujai teisinei padėčiai, nagrinėdamas atvejį, kai savivaldybė (panašiai kaip ir šioje byloje) iš pradžių naudojo sporto salę viešosios valdžios funkcijoms atlikti, o vėliau pradėjo naudoti apmokestinamiesiems sandoriams, neprieštaravo proporcingai PVM atskaitai *a posteriori*[27].

39. Dėl pirminio konkrečiai suplanuoto naudojimo neekonominiams tikslams nėra teisės iškart atskaityti PVM. Jei PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu naudojimo paskirtis vėliau pasikeičia, pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius yra leidžiama *ex nunc* ir proporcingai už metus tiksliai pakoreguoti atskaityto PVM dydį nuo naudojimo pasikeitimo momento. Jei vėliau vėl pasikeičia ekonominio naudojimo apimtis, vėl galima atlikti atitinkamą patikslinimą remiantis PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais.

40. Toks neatskaityto PVM tikslinimas *a posteriori* atitinka PVM direktyvos 184 ir paskesnių straipsnių prasmę ir tikslą. Juk, kaip yra pripažinęs Teisingumo Teismas, atskaitos tikslinimo reglamentavimo sistema (PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai) yra esminė PVM direktyva įtvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskaitų tikslumą, taigi ir mokesčių naštos neutralumą[28]. Tik toks *a posteriori* atliekamas neutralumo principą atitinkantis tikslinimas atleidžia apmokestinamąjį asmenį nuo PVM mokesčio naštos, tenkančios dėl prekės įsigijimo.

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

42. Tiek mokestinių pajamų, tiek prekės naudojimo ekonominiais tikslais apmokestinimo naštos palengvinimo požiūriu PVM atskaitos koregavimas *a posteriori* remiantis PVM direktyvos 184 ir paskesniais straipsniais yra tikslesnis būdas, palyginti su visiška PVM atskaita remiantis tik planuojamu (daliniu) naudojimu ekonominiais tikslais. Taip yra todėl, kad tokiu būdu išvengiama abejotino išankstinio įmonių finansavimo[29] leidžiant joms atskaityti PVM remiantis vien tik (planuojamu)

26 Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 20 straipsnio 2 dalyje buvo tik nustatyta, kad tikslinimas atliekamas lyginant su tais metais, „kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos“.

27 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19 ir paskesni punktai).

28 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Międzyzdroje* (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 skaičiuojamas proporcingai už metus ir todėl galiausiai šis PVM verslininkui atitinkamu laikotarpiu tampa beprocente paskola.

minimaliu naudojimu ekonominiais tikslais ir šiuo pagrindu atliekamu visišku prekės priskyrimu. Ne be pagrindo Sąjungos teisės aktų leidėjas PVM direktyvos 168a straipsniu vėliau praktiškai užkirto kelią tokiems finansavimo modeliams, kurie buvo taikomi iš esmės gyvenamajai paskirčiai naudojamam nekilnojamajam turtui.

C. Alternatyviai: veikimo turint apmokestinamojo asmens statusą kriterijai

43. Jeigu Teisingumo Teismas nepritartų mano PVM direktyvos 184 ir paskesnių straipsnių (visų pirma 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos) aiškinimui, lemiamas klausimas, į kurį turi būti atsakyta šioje byloje, yra toks: kaip reikėtų nustatyti, ar savivaldybė PVM apmokestinamą paslaugą įsigyja kaip apmokestinamasis asmuo, ar kaip neapmokestinamasis asmuo, jei ji įsigijimo momentu aiškiai nepaskelbia savo atitinkamo sprendimo?

44. Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo įsigijo prekę veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. savo ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkretaus atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamos prekės pobūdį ir laikotarpį tarp jos įsigijimo ir naudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai [30].

1. Sprendimas dėl priskyrimo nepaisant neišreikštų ketinimų?

45. Kad būtų galima atskaityti PVM nedelsiant ir visą, Teisingumo Teismas reikalauja objektyviais aspektais pagrįsto ketinimo savarankiškai naudoti ilgalaikį turtą ekonominėje veikloje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnį [31].

46. Nagrinėjamoje byloje savivaldybė įsigijimo momentu dar nežinojo, ar (ir kokiu mastu) ji naudos kultūros namus ir ekonominiams tikslams. Todėl ji negalėjo pareikšti apie tokį ketinimą. Šiuo požiūriu iš apmokestinamojo asmens būtų reikalaujama neįmanomų dalykų. Tačiau turtą įsigyjantys asmenys jaustų abejotiną paskatą prevenciniais tikslais pareiškiant „ketinimų 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 savivaldybė turi teisę į proporcingą PVM atskaitą *a posteriori* už investicijas į sporto salę, kuri apmokestinamiesiems nuomos sandoriams buvo pradėta naudoti praėjus kuriam laikui po įsigijimo. Teisingumo Teismas nesirėmė sprendimu dėl prekės priskyrimo jos įsigijimo momentu. Jis veikiau pripažino, kad pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu [33].

30 2012 m. vasario 16 d. Sprendimas *Eon Aset Menidjmunt* (C-118/11, EU:C:2012:97, 58 punktas), šiuo klausimu žr. ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 punktas) ir 1991 m. liepos 11 d. Sprendimą *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 išvadą byloje *X* (C-334/10, EU:C:2012:108, 81 punktas).

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

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

2. Priskyrimas remiantis PVM direktyvos 13 straipsniu?

48. Tačiau jei negalima remtis ketinimu įsigijimo momentu, reikalingas kitas kriterijus. Bent jau viešosios teisės subjektų atveju galima atsižvelgti į PVM direktyvos 13 straipsnį. Tuo iš esmės grindžiami savivaldybės argumentai; per teismo posėdį Komisija taip pat leido suprasti pritarianti tokiam sprendimui.

49. PVM direktyvos 13 straipsnyje vadovaujamasi prielaida, kad viešosios teisės 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 tokiai veiklai nepriklauso veikla, kurią jie vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs ūkio subjektai [34].

50. Taigi lemiamą reikšmę turėtų tai, ar savivaldybė, įsigydama prekę, veikė kaip viešosios valdžios institucija. Ko gero, tai galima preziumuoti tik išimtiniais atvejais (pavyzdžiui, nusavinimo atveju). Įprastų 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 manęs neįtikina. 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 teikiančiąja puse (t. y. su paslaugų teikimu), o ne su gaunančiąja puse (t. y. su paslaugų įsigijimu). Tai dar aiškiau rodo PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antra ir trečia pastraipos. Jose remiamasi konkurencijos iškraipymu (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 iškraipo konkurenciją, pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą tokia ekonominė veikla iš esmės apmokestinama, net jei ji ir vykdoma valdžios institucijos. Taigi palankesnių sąlygų sukūrimu nagrinėjamu atveju taip pat negalima remtis.

53. Nagrinėjamu 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 paslaugą teikiantis asmuo perduoda nuosavybės teisę į turtą 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.

34 2015 m. spalio 29 d. Sprendimas *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733, 70 punktas), šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 ir 22 punktai).

35 Šiuo požiūriu Teisingumo Teismas dažnai mini *neapmokestinimą* (2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, 41 punktas), 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė* (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 būti aiškinamas siaurai.

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 problemų neutralumo ir vienodo požiūrio principų aspektu, jis turėtų į tai atsižvelgti bent jau plačiai vertindamas įsigijimą veikiant kaip „apmokestinamajam asmeniui“.

56. Iki šiol nagrinėtais atvejais, kuriais buvo paneigta galimybė atskaityti PVM *a posteriori*, prekės įgijėjas įsigijimo momentu buvo neapmokestinamasis asmuo (byla *Waterschap*[36]) arba prekę jis įtraukė į savo verslą akivaizdžiai *a posteriori* (byla *Lennartz*[37]), t. y. jis pats iš pat pradžių žinojo, kad prekę įsigyja privatiems tikslams. Nagrinėjamos bylos aplinkybės skiriasi nuo minėtų atvejų, nes įgijėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris eksplicitinio sprendimo nepriėmė.

57. Kai apmokestinamasis asmuo įsigyja prekę, kurią pagal jos pobūdį jis gali naudoti ir ekonominėje veikloje, ir dar negali atmesti galimybės, kad PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatytu laikotarpiu kada nors naudos šią prekę ir apmokestinamiesiems sandoriams, gali būti preziumuojama, kad įsigijimo momentu jis šią prekę įsigijo kaip apmokestinamasis asmuo, ketindamas, jei reikės, vėliau naudoti ją ir ekonominėje veikloje. Tai taikoma bent jau tuo atveju, jei šios prekės jis aiškiai nepriskyrė savo neekonominei veiklai, tokiu būdu pašalindamas ją iš PVM teisės aktų taikymo srities[38].

58. Palyginti su Šeštąja direktyva 77/388/EEB pakeistas PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos tekstas (žr. šios išvados 36 ir 37 punktus) irgi patvirtina tokį klausimo sprendimo būdą, nes šioje pastraipoje, be kita ko, remiamasi panaudojimu pirmą kartą po įsigijimo („tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą“).

59. Taigi, atsižvelgiant į PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antros pastraipos tekstą, teisė į PVM atskaitą įsigijimo momentu gali atsirasti ir remiantis potencialiu ketinimu naudoti, jeigu jis vėliau įgyvendinamas. Tačiau dėl iš pat pradžių konkrečiai planuojamo naudojimo neekonominei veiklai ši teisė kol kas taikoma tik iš principo (t. y. 0 eurų dydžio). Jeigu naudojimo paskirtis PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu vėliau pasikeičia, pagal PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnius yra leidžiama *ex nunc* ir proporcingai už metus tiksliai pakoreguoti atitinkamą atskaityto PVM dydį 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 galimybę PVM proporcingai atskaityti vėliau, jei PVM atskaitos tikslinimo laikotarpiu prekė naudojama dar ir apmokestinamiems sandoriams. Tokiu būdu taip pat išvengiama ir nepateisinamos naudos apmokestinamajam asmeniui sukūrimo, ir nepateisinamo jo padėties pabloginimo.

VI. Išvada

61. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167, 168, 184, 185 straipsnius, 187 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą ir neutralumo principą savivaldybė turi teisę atskaityti atlikdama tikslinimą pirkimo PVM, susijusį su jos investicinėmis

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 įsigijimo veikiant kaip neapmokestinamajam asmeniui padarinys; žr., pavyzdžiui, 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, 33 punktas).

išlaidomis, jei jas naudoja apmokestinamiems sandoriams. Tai taikoma ir tada, kai pagamintas ar įsigytas ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamiems tikslams, bet PVM direktyvos 187 straipsnyje nustatytu laikotarpiu jo naudojimo pobūdis pasikeitė ir savivaldybė pradėjo jį naudoti ir apmokestinamiesiems sandoriams.

Neturi reikšmės tai, ar dar pagaminimo ar įsigijimo momentu buvo pareikštas ketinimas ateityje naudoti ilgalaikį turtą apmokestinamiems sandoriams.

Atsakymui į pirmąjį klausimą neturi reikšmės ir tai, kad ilgalaikis turtas bus naudojamas ir apmokestinamajai, ir neapmokestinamajai veiklai vykdyti ir nėra galimybės konkrečių investicinių išlaidų objektyviai priskirti kuriai nors iš pirma nurodytų veiklos rūšių. Tai svarbu tik proporcingam PVM atskaitos paskirstymui, bet ne teisei į PVM atskaitą *per se*.