

62011CJ0153

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 22 d. ( \* )

„PVM — Direktyva 2006/112/EB — 168 straipsnis — Teis? ? atskait? — Teis?s ? atskait?  
atsiradimas — Bendrov?s teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? perkant ilgalaik? turt?, kuris dar  
nenaudojamas šios bendrov?s veiklai“

Byloje C-153/11

d?I Administrativen sad Varna (Bulgarija) 2011 m. kovo 22 d. nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas  
gavo 2011 m. kovo 28 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin?  
sprendim? byloje

Klub OOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie  
na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues (praneš?jas), teis?jai A. Rosas, A. Ó  
Caoimh, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalin? advokat? E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

—

Bulgarijos vyriausyb?s, atstovaujamos T. Ivanov ir D. Drambozova,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir D. Roussanov,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl?  
be išvados,

priima š?

Sprendim?

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 168 straipsnio a punkto išaiškinimu.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Klub OOD (toliau – Klub) ir Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Varnos miesto „Skund ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) ginčą dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokesť, kuriuo jai atsakyta suteikti teisę atskaityti įsigyjant butą sumokėtą pridėtinę vertę mokesť (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„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 nuolatinį pajamą.“

4

Pagal šios direktyvos 26 straipsnį:

„1. Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

a)

veiklai skirto 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;

b)

paslaugų teikimas, kurį neatlygintinai atlieka apmokestinamasis asmuo savo arba jo darbuotojų privatiems poreikiams tenkinti arba, platesne prasme, ne savo verslo tikslais.

2. Valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies, jei taip neiškraipoma konkurencija.“

5

Šios direktyvos 63 straipsnyje numatyta, kad „apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaituoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

6

Pagal tos pa?ios direktyvos 167 straipsn? „teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.“

7

PVM direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

a)

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

<...>“

8

Šios direktyvos 273 straipsnio tekstas yra toks:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles, be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Nacionalin? teis?

9

Pagal Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpj?io 4 d.; toliau – ZDDS) 6 straipsnio 3 dalies 1 punkt? preki? tiekimu už atlyg? laikomas „prek?s atskyrimas ar perdavimas naudoti apmokestinamojo asmens, savininko, jo tarnautoj? arba darbuotoj? ar tre?i?j? asmen? privatiems poreikiams, jeigu j? gaminant, importuojant ar ?sijyant sumok?tas PVM buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas“.

10

ZDDS 12 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis sandoris apibr?žtas kaip „bet koks preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 ir 9 straipsn?, kai j? šalies teritorijoje atlieka pagal š? ?statym? apmokestinamasis asmuo, taip pat bet koks apmokestinamojo asmens atliekamas sandoris, kuriam taikomas nulinis mokes?io tarifas, jei šiame ?statyme nenustatyta kitaip“.

11

ZDDS 69 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei registruotas apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja savo

apmokestinamiesiems sandoriams, toks asmuo turi teis? atskaityti:

1. PVM už prek? tiekim? ar paslaug? tekim?, kur? atliko arba turi atlikti tiek?jas ar paslaug? teik?jas – pagal š? ?statym? taip pat registruotas apmokestinamasis asmuo.“

12

ZDDS 70 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Net jei tenkinamos 69 ar 74 straipsni? s?lygos, teis? ? pirkimo PVM atskait? nesuteikiama, jei:

<...>

2. prek?s ar paslaugos naudojamos neatlygintiniems sandoriams arba ne ekonominei apmokestinamojo asmens veiklai;

<...>“

13

Pagal ZDDS 79 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris atskait? vis? ar dal? pirkimo PVM už pagamintas, nusipirktas, ?sigytas ar importuotas prekes ar paslaugas ir paskui jas naudojo neapmokestinamiesiems sandoriams arba sandoriams ar veiklai, d?l kuri? neatsiranda teis? atskaityti pirkimo PVM, privalo sumok?ti PVM, atitinkant? atskaityto PVM sum?.

2. Bet kuris registruotas apmokestinamasis asmuo, kuris atskait? vis? pirkimo PVM už pagamintas, nusipirktas, ?sigytas ar importuotas prekes ar paslaugas ir paskui jas naudojo sandoriams, kuri? atžvilgiu galima atskaityti pirkimo PVM, ir neapmokestinamiesiems sandoriams arba sandoriams ar veiklai, d?l kuri? neatsiranda teis? atskaityti pirkimo PVM, ir kuris negali nustatyti, kokia ši? prek? ar paslaug? dalis buvo naudota sandoriams, suteikiantiems teis? ? pirkimo PVM atskait?, ir kokia dalis – sandoriams, nesuteikiantiems teis?s ? pirkimo PVM atskait?, privalo sumok?ti mokest? pagal 7 dal?.“

14

ZDDS 79 straipsnio 7 dalyje pateiktos formul?s apskai?iuoti mok?tin? mokest? šios nuostatos 2 dalyje nurodytais atvejais.

15

Teritorij? planavimo ?statymo (Zakon za ustroystvo na teritoriyata, DV, Nr. 1, 2001 m. sausio 2 d.; toliau – ZUT) 38 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Gyvenamosios paskirties pastate, esant keliems bendratur?iams, leidžiama pertvarkyti ir pakeisti gyvenamosios patalpos ar atskiro buto paskirt? siekiant jame ?rengti medicinos kabinet?, biur? ar k?rybines dirbtuves, sudarant galimyb? pašaliniamis asmenims patekti ? pastat?, jeigu patalpos yra pirmame aukšte arba r?syje, jei pertvarkymas atitinka sanitarinius reikalavimus, higienos, gaisrin?s saugos ir kitus techninius reikalavimus, remiantis vis? atitinkam? patalp? gretim? but? savinink? aiškiu rašytiniu notaro patvirtintu sutikimu. Išimtiniais atvejais galima leisti ?rengti min?tas patalpas kituose aukštuose virš žem?s paviršiaus, tik jei yra visuotinio bendratur?i? susirinkimo sprendimas, priimtas šiuo tikslu numatyta tvarka, ir vis? atitinkam? patalp? gretim? but? savinink? aiškus rašytinis notaro patvirtintas sutikimas.“

16

ZUT 177 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Užbaigus darbus ir tam tikrais atvejais prieš j? pri?mim? atlikus patikrinimus, statytojas turi užregistruoti turto naudojimo pradži? institucijoje, išdavusioje leidim? statyti, ir tuo pa?iu metu pateikti 168 straipsnio 6 dalyje numatyt? galutin? ataskait?, sutartis su ?mon?mis d?l prijungimo prie technin?s infrastrukt?ros tinkl? ir Geodezijos, kartografijos ir kadastro agent?ros dokument?, patvirtinant?, kad ?vykdyta 175 straipsnio 5 dalyje numatyta s?lyga.“

17

Pagal ZUT 177 straipsnio 3 dal?:

„Per 7 dienas nuo prašymo gavimo leidim? statyti išdavusi institucija, ?sitikinusi, kad pateikti visi dokumentai, ?registruoja statinio naudojimo pradži? ir išduoda leidim? eksploatuoti.“

18

Remiantis ZUT 178 straipsnio 1 dalimi, draudžiama naudoti vis? statin? ar jo dal?, kol jo eksploatuoti neleidžia kompetentinga institucija pagal to paties ?statymo 177 straipsn?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

19

Klub veikla yra viešbu?io Varnoje, Bulgarijos paj?rio kurorte, eksploatacija.

20

2009 m. geguž?s m?n. ši bendrov? nusipirko gyvenamosios paskirties dviaukšt? but? Sofijoje. Su šiuo ?sigijimu susij?s PVM buvo atskaitytas, ta?iau jokia mokes?io deklaracija d?l vietini? mokes?i? mok?jimo už š? but? mokes?i? institucijoms nebuvo pateikta.

21

Klub nepakeit? šio nekilnojamojo turto paskirties, jos vardu nebuvo tiekiamas vanduo ir elektra.

22

Tuo remdamosi mokesčių institucijos nusprendė, kad pagrindinėje byloje aptariamas butas skirtas gyventi, o ne verslo tikslams. Manydamosi, kad šis butas nebuvo naudojamas ūkiniam veiklai, šios institucijos nusprendė, kad jo įsigijimas nesuteikė teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, todėl pateikė Klub tikslinamąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį.

23

Klub ginąjį šį pranešimą apie mokėtiną mokestį Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, kuris šį pranešimą patvirtino.

24

Ieškovą pagrindinėje byloje pateikė ieškinį Administrativen sad Varna (Varnos administracinis teismas).

25

Šiame teisme Klub tvirtina, kad pagrindinėje byloje aptariamas nekilnojamasis turtas yra skirtas verslui, nes ji ketina jį naudoti derybų susitikimams su kelionių organizatoriais.

26

Vėliau buvo pateikta vietinio mokesčių deklaracija su nurodymu, kad šis butas naudojamas kaip verslo paskirties patalpos.

27

Mokesčių institucijos laikėsi nuomonės, kad Klub neįrodė, jog šis butas atliekant mokestinį patikrinimą buvo naudojamas verslo tikslams, nei to, kad taip bus ateityje.

28

Nagrinėjant pagrindinį bylą pateiktas Sofijos savivaldybės laiškas, kuriame nurodyta, kad ji neturi jokios informacijos dėl galimo prašymo išduoti pažymėjimą dėl šio buto eksploatacijos.

29

Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, ZDDS 70 straipsnio 1 dalies 2 punktą Varhoven administrativen sad (Aukščiausiasis administracinis teismas) aiškina skirtingai.

30

Pagal dalį teismo praktikos pripažįstama, kad apmokestinamieji asmenys gali atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą perkant nekilnojamąjį turtą, manant, kad nustatyti šio turto paskirtį manoma tik pradėjus jį naudoti arba kad apmokestinamojo asmens verslo veikla apima ir būsimus sandorius.

31

Pagal kitą teismo praktikos dalį, kad galėtų pasinaudoti teise atskaityti perkant nekilnojamąjį turtą, kuris dar nepradėtas naudoti, sumokėtą PVM, apmokestinamasis asmuo turi rodyti, kad turtas buvo naudojamas jo ekonominei veiklai prieš atliekant mokestinį patikrinimą.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nuomone, šis pažodinis nacionalin?s teis?s aiškinimas neatitinka S?jungos teis?s, reglamentuojan?ios už ilgalaik? turt? sumok?to pirkimo PVM atskait?, princip?.

Šiomis aplinkyb?mis Administrativen sad Varna nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

Ar [PVM] direktyvos 168 straipsnio 2 punkt? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui pasinaudojus pasirinkimo teise ir nekilnojam?j? turt?, kuris yra ilgalaikis turtas, priskyrus prie veiklai naudojam? turto, turi b?ti daroma prielaida (kol ne?rodyta priešingai), kad šis turtas yra naudojamas apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams?

2.

Ar [PVM] direktyvos 168 straipsnio 2 punkt? reikia aiškinti taip, kad teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? perkant nekilnojam?j? turt?, kuris priskirtas prie apmokestinamojo asmens veiklai naudojam? turto, atsiranda iš karto t? mokestin? laikotarp?, kuriuo mokestis tampa mok?tinas, neatsižvelgiant ? tai, kad, nesant pagal teis?s aktus reikalaujamo leidimo eksploatuoti, pastatas negali b?ti naudojamas?

3.

Ar tokia administracin? praktika, kaip antai Natsionalna agentsia za prihodite [Nacionalin? pajam? agent?ra] praktika, pagal kuri? apmokestinamiesiems asmenims, kaip jie suprantami pagal [ZDDS], atsisakoma suteikti teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už j? ?sigyt? ilgalaik? turt?, d?l to, kad š? turt? bendrov?s savininkai naudoja savo privatiems poreikiams, tokio naudojimo neapmokestinant PVM, yra suderinama su šia direktyva ir su jos aiškinimu susijusia teismo praktika?

4.

Ar aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, ieškin? pateikusi bendrov? turi teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? ?sigyjant nekilnojam?j? turt?, t. y. dviaukšt? but? Sofijoje?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo–tre?iojo prejudicini? klausim?

Pirmuoju–tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? ?sigyjant nekilnojam?j? turt?, kuris yra veiklai naudojamas ilgalaikis turtas, atsiranda mokestiniu laikotarpiu, kuriuo mokestis turi b?ti sumok?tas, neatsižvelgiant ? tai, kad šis turtas iš karto n?ra naudojamas verslui. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia, ar apmokestinamajam asmeniui galima atsisakyti suteikti teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? ?sigyjant ilgalaik? turt?, remiantis tuo,

kad šis turtas naudojamas privatiems poreikiams.

35

Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendrąja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (visų pirma žr. 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo Rompelman, 268/83, Rink. p. 655, 19 punktą 2012 m. ir vasario 16 d. Sprendimo Eon Aset Menidjunt, C-118/11, 43 punktą).

36

Remiantis PVM direktyvos 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo įsigydamas turtą veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja turtą savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo Lennartz, C-97/90, Rink. p. I-3795, 8 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo HE, C-25/03, Rink. p. I-3123, 43 punktą). Pagal PVM direktyvos 63 ir 167 straipsnius ši teisė atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokestį, t. y. kai atliekamas prekių tiekimas (šiuo klausimu žr. 2005 m. birželio 2 d. Sprendimo Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Rink. p. I-4685, 31 punktą).

37

Tačiau jei turtas nenaudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį, o apmokestinamasis asmuo jį naudoja savo privatiems poreikiams, negali atsirasti jokia teisė atskaitą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Lennartz 9 punktą ir minėto Sprendimo HE 43 punktą).

38

Tokiu atveju, jei įsigyjamas ilgalaikis turtas skirtas iš dalies privatiems ir iš dalies verslo tikslams, apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti visą turtą priskirti prie veiklai naudojamam turto (šiuo klausimu žr. 1995 m. spalio 4 d. Sprendimo Armbrecht, C-291/92, Rink. p. I-2775, 20 punktą ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo Charles ir Charles-Tijmens, C-434/03, Rink. p. I-7037, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Įsigyjant šį turtą mokėtinas pirkimo PVM iš esmės tada yra visiškai ir iš karto atskaitytinas. Šiomis aplinkybomis, kai dėl veiklai priskirto turto suteikiama teisė visiškai ar iš dalies atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, jo naudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams arba ne verslo tikslams laikomas paslaugų teikimu už atlygą pagal PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalį (žr. minėto Sprendimo Charles ir Charles-Tijmens 24 ir 25 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką; 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo Puffer, C-460/07, Rink. p. I-3251, 41 punktą ir minėto Sprendimo Eon Aset Menidjunt 54 punktą).

39

Taigi PVM sistemos, todėl ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog turtą įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Lennartz 15 punktą ir minėto Sprendimo Eon Aset Menidjunt 57 punktą).

40



Apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kai jis veikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo Bakcsi, C-415/98, Rink. p. I-1831, 29 punktą).

41

Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, yra fakto klausimas, kuris turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkrečius atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Bakcsi 29 punktą ir minėto Sprendimo Eon Aset Menidjmont 58 punktą). Taip pat galima atsižvelgti į tai, ar buvo imtasi aktyvių veiksmų, siekiant atlikti pritaikymus ir gauti leidimus, reikalaujamus siekiant tokio turto, kaip nurodyta ZUT 38 straipsnio 3 dalyje, naudoti verslui.

42

Anot Teisingumo Teismo, jei apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama atskaityti mokėtino pirkimo PVM už vėlesnį apmokestintą naudojimą verslui, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo priskirti visą ilgalaikį turtą savo veiklai, atsižvelgiant į būsimus sandorius, jis nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio, susijusio su jo ekonominei veiklai naudojamu turtu ir jo verslo veikla būtų apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų bendrajai PVM sistemai būdingam neutralumo principui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Puffer 45 ir 46 punktus).

43

Pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kiek tai susiję su veiklos apmokestinimu, kad verslo tikslais patirtos investicijų išlaidos būtų laikomos ekonomine veikla, dėl kurios atsiranda teisė iš karto atskaityti mokėtiną pirkimo PVM (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Rompelman 22 punktą ir minėto Sprendimo Puffer 47 punktą).

44

Todėl asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Lennartz 14 punktą).

45

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindiniame byloje Klub iš tikrųjų aptariamą nekilnojamąjį turtą įsigijo savo ekonominės veiklos tikslais. Jei taip yra, ši bendrovė gali visiškai ir iš karto atskaityti PVM, susijusį su turtu, visiškai priskirtu prie jos veiklai naudojamam turto, net jeigu jis iš karto nenaudojamas tai ekonominei veiklai.

46

Reikia pridurti, kad gyta teisė atskaitė išlieka, tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių ir išskyrus galimus patikslinimus pagal PVM direktyvoje numatytas sąlygas (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo Breitsohl, C-400/98, Rink. p. I-4321, 41 punktą ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo Halifax, C-255/02, Rink. p. I-1609, 84 punktą).

47

Taigi, kaip šiuo klausimu nusprendė Teisingumo Teismas, jei apmokestinamasis asmuo negalėjo

naudoti preki? ar paslaug?, kuri? at?vilgiu pasinaudojo atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi?, teis? ? atskait? išlieka, nes tokiu atveju n?ra jokios suk?iavimo ar piktnaud?iavimo rizikos, galin?ios pateisinti v?lesn? atskaityt? sum? gr??inim? (2000 m. bir?elio 8 d. Sprendimo Schlo?strasse, C-396/98, Rink. p. I-4279, 42 punktas).

48

Ta?iau suk?iavimo ar piktnaud?iavimo atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apsimeta ketinantis prad?ti konkre?i? ekonomin? veikl?, ta?iau iš tikr?j? siek? kaip asmenin? turt? ?sigyti turt?, kurio at?vilgiu gali b?ti pasinaudota atskaita, mokes?i? administratorius atgaline data gali reikalauti gr??inti atskaitytas sumas, nes šie atskaitymai buvo suteikti remiantis klaidingomis deklaracijomis (žr. min?to Sprendimo Schlo?strasse 40 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

49

Primintina, kad piktnaud?iavimas pripa?stamas, jei yra dvi s?lygos. Pirma, nagrin?jamais sandoriais, neatsi?velgiant ? formal? atitinkam? PVM direktyvos ir ši? direktyv? ? nacionalin? teis? perkelian?i? nacionalin?s teis?s akt? nuostatose numatyt? s?lyg? taikym?, ?gyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštaraut? šiomis nuostatomis siekiamam tikslui. Antra, objektyvi? aplinkybi? visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jamo sandorio pagrindinis tikslas yra ?gyti mokestin? pranašum? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo Halifax 74 ir 75 punktus).

50

Ta?iau priemon?s, kurias valstyb?s nar?s gali priimti pagal PVM direktyvos 273 straipsn?, siekdamos užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti gr?sm?s PVM neutralumui (žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rink. p. I-10385, 49 punkt?).

51

Šiuo atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas turi patikrinti, ar, atsi?velgiant ? visas objektyvias aplinkybes, yra nustatytas suk?iavimas, kaip apibr?žta šio sprendimo 49 punkte.

52

Remiantis tuo, kas išd?styta, PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris ?sigijo ilgalaik? turt? veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir j? priskyr? prie veiklai naudojam? turto, turi teis? atskaityti ?sigyjant š? turt? sumok?t? PVM mokestiniau laikotarpiu, kuriuo mokestis tapo mok?tinas, neatsi?velgiant ? tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas verslui. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo ?sigijo ilgalaik? turt? savo ekonominei veiklai, ir prireikus ?vertinti, ar nesuk?iaujama.

D?l ketvirtojo klausimo

53

Ketvirtuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas klausia, ar pagrindin?je byloje aprašytoms aplinkyb?ms analogiškoms aplinkyb?mis ieškov? turi teis? atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? perkant nekilnojam?j? turt? Sofijoje.

54

Primintina, kad pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas nėra galiojantis taikyti Sąjungos teisės normų konkrečiam atvejui; jis tik gali priimti sprendimą dėl Sutarties ir Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų aiškinimo (šiuo klausimu žr. 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimo Veedfald, C-203/99, Rink. p. I-3569, 31 punktą ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo Feryn, C-54/07, Rink. p. I-5187, 19 punktą).

55

Šiuo atveju savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo prašo tiesiogiai taikyti PVM direktyvos 168 straipsnio pagrindinėje byloje nagrinjamoms aplinkyboms, nors priimti sprendimą šioje byloje, prireikus remdamasis kitais prejudicinius klausimus pateiktu atsakymu, turi nacionalinis teismas.

56

Todėl Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į ketvirtą klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris sigijo ilgalaiką turtą veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir jį priskyra prie veiklai naudojamam turto, turi teisę atskaityti sigyjant šį turtą sumokėtą pridėtinės vertės mokestį mokestiniu laikotarpiu, kuriuo mokestis tapo mokėtinas, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas verslui. Nacionalinis teismas turi nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo sigijo ilgalaiką turtą savo ekonominei veiklai, ir prireikus įvertinti, ar nesukeliaujama.

Parašai.

( \*) Proceso kalba: bulgarų.