

Downloaded via the EU tax law app / web

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 8 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 168 straipsnio a punktas – Pirkimo mokesčio atskaita – PVM neutralumo principas – Apmokestinamasis asmuo, vykdančias ir ekonominis, ir neekonominis veiklės – Prekės ir paslaugos, įgytos siekiant vykdyti ir PVM apmokestinamus, ir juo neapmokestinamus sandorius – Paskirstymo kriterijų nebuvimas nacionaliniame teisėje – Mokesčio teisėtumo principas“

Byloje C-566/17

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) 2017 m. liepos 10 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

prieš

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

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

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą R. Fereš, administratorą,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach*, atstovaujamos *radcowie prawni* P. Koźmiński ir K. Ziemiński ir *doradca podatkowy* P. Kaźmierczak,
- *Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, atstovaujamo B. Koździej ir J. Kaute,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir A. Kramarczyk-Szałdzińska,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir M. Siekierzyńska,

susipažinęs su 2018 m. gruodžio 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

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

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (Vario baseino savivaldybių asociacija Polkovicuose, toliau – savivaldybių asociacija) ir *Szef Krajowej Administracji Skarbowej* (mokesčių institucijos vadovas, toliau – mokesčių administratorius) dėl individualaus mokesčių išaiškinimo, susijusio su teise atskaityti pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą savivaldybių asociacijai įsigyjant prekes ir paslaugas, skirtas vykdyti ir PVM apmokestinamai ekonominei veiklai, ir neekonominei veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo sritį (toliau – mišrios išlaidos).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos III antraštinė dalis vadinasi „Apmokestinamieji asmenys“. Joje esančio 9 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta:

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

4 Šioje direktyvos antraštinėje dalyje esančio 13 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

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

5 Šios direktyvos X antraštinė dalis „Atskaita“ sudaro keli skyriai, iš kurių pirmasis vadinasi „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“. Šiame skyriuje esančiame 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 Šios antraštinės dalies 2 skyrius vadinasi „Proporcinė atskaita“. Tame skyriuje esančiame 173 straipsnyje numatyta:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168 <...> [straipsnį], ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 175 straipsnių.

2. Valstybės narės gali imtis šių priemonių:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatyti proporcingą atskaitomą PVM dalį, jei kiekvienai veiklos rūšiai apskaita tvarkoma atskirai;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai atskirą apskaitą;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;
- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas PVM yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.“

7 PVM direktyvos 174 ir 175 straipsniuose reglamentuojama, kaip apskaituojama proporcinga atskaita.

Lenkijos teisė

Lenkijos Respublikos Konstitucija

8 Pagal 1997 m. balandžio 2 d. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* (Lenkijos Respublikos Konstitucija) (Dz. U., Nr. 78, pozicija 483) 217 straipsniu mokesčiai ir kiti mokėjimai nustatomi pagal įstatymus. Juo apibrėžiami mokesčių mokėtojai, apmokestinamosios vertės, mokesčių tarifai, mokesčių lengvatų ir atleidimo nuo mokesčių principai bei neapmokestinamų mokesčių mokėtojų kategorijos.

PVM įstatymas

9 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. *Ustawa o podatku od towarów i usług* (Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas; Dz. U., Nr. 177, pozicija 1054; toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 6 dalyje numatyta:

„Apmokestinamaisiais asmenimis nelaikomos viešosios valdžios institucijos ir įstaigos, aptarnaujančios šias institucijas, kai jos atlieka užduotis, kurios numatytos konkrečiose įstatymų nuostatose ir kurias gyvendinti jos yra pareigos, išskyrus veiklą, vykdomą pagal privatinės teisės sutartis.

10 PVM įstatymo 86 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, 15 straipsnyje minimas apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio sumos atskaityti sumokėto pirkimo mokesčio sumą <...>“

11 Šio įstatymo 90 straipsnio 1–3 dalyse numatyta:

„1. Prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja veiklai, kurių vykdant suteikiama teisė mokėtino mokesčio sumos sumažinimui, ir veiklai, kurių vykdant tokia teisė nesuteikiama, atveju apmokestinamasis asmuo privalo atskirai nurodyti pirkimo PVM sumas, susijusias su veikla, kurių vykdant jam suteikiama teisė mokėtino mokesčio sumos sumažinimui.“

2. Jeigu visų 1 dalyje nurodytų sumų arba jų dalies neįmanoma atskirti, apmokestinamasis asmuo gali sumažinti mokėtino mokesčio sumą ta pirkimo PVM sumos dalimi, kuri galima proporcingai priskirti prie veiklos, kurių vykdant apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą <...>“

3. 2 dalyje nurodyta proporcija nustatoma kaip visos metinės apyvartos iš veiklos, dėl kurios apmokestinamajam asmeniui priklauso teisė sumažinti mokėtino mokesčio sumą, ir visos veiklos, kurių vykdant apmokestinamajam asmeniui tokia teisė suteikiama, bei veiklos, kurių vykdant jam ji nesuteikiama, santykis.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad savivaldybių asociacija yra pagal Lenkijos teisę steigtas juridinis asmuo, atliekantis tam tikras savivaldybų, kurios yra jos narys, priklausančias viešąsias užduotis. Viena iš jos funkcijų yra užduoti savivaldybių atliekamo valdymo srityje planavimas ir gyvendinimas jos narių teritorijoje. Ši veikla, finansuojama iš savivaldybių renkamų mokesčių, nėra ekonominė veikla, priskiriama prie bendros PVM sistemos, todėl nėra apmokestinama šiuo mokesčiu.

13 Nuo 2013 m. savivaldybių asociacija teikė asmenims papildomas paslaugas: pastatydavo pastatuose mišrioms atliekoms tinkamus konteinerius, teikdavo žaliųjų ir statybų bei griovimo atliekų konteinerių paėmimo ir išvežimo paslaugas. Ši paslaugų teikimas yra ekonominė veikla, priskiriama prie bendros PVM sistemos. Savivaldybių asociacija už šią ekonominę veiklą 2013–2015 m. kasmet atitinkamai gavo 59 368,18 Lenkijos zlotų (PLN) (maždaug 13 845 eurų), 372 166,48 PLN (maždaug 86 796 eurų) ir 386 393,79 PLN (maždaug 90 114 eurų).

14 Per šiuos finansinius metus savivaldybių asociacija patyrė išlaidų, susijusių su asociacijos veikla ir atliekamo valdymu. Dalis šių išlaidų buvo mišrios išlaidos. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šios išlaidos negali būti susietos tik su savivaldybių asociacijos atliekamais neekonominiais sandoriais, kurie nepriskiriami prie bendros PVM sistemos, ar tik su ekonominiais sandoriais, t. y. sandoriais, kurie apmokestinami PVM.

15 Turėdama abejonių dėl mokėtinų PVM sumų už 2013–2015 mokesčius metus savivaldybių asociacija padavė prašymą mokesčių institucijai dėl individualaus PVM įstatymo išaiškinimo. 2016 m. spalio 17 d. individualiame išaiškiniame mokesčių institucija nurodė, kad mišri išlaidų atveju savivaldybių asociacija pirmiausia turi išskaidyti pirkimo PVM ir nustatyti, kokia šio mokesčio dalis yra susijusi su ekonomine jos veikla. Kadangi nacionalinėje teisėje nėra šis klausimų reglamentuojančių nuostatų, apmokestinamasis asmuo turi pasirinkti tinkamą metodą, leidžiantį priskirti pirkimo PVM sumas prie jos ekonominės ir neekonominės veiklos. Paskui, nustatant atskaitomo PVM dydį, reikėtų taikyti PVM įstatymo 90 straipsnio 3 dalyje numatytą proporcijos taisyklę, susijusią su ekonomine veikla, siekiant nustatyti atitinkamas pirkimo PVM sumas, susijusias su apmokestinamais sandoriais, kurie suteikia teisę atskaitai, ir neapmokestinamais sandoriais, kurie nesuteikia tokios teisės.

16 Savivaldybių asociacija padavė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), siekdama panaikinti šį individualų išaiškinimą dėl PVM įstatymo 86 straipsnio 1

dalies pažeidimo. Ji, be kita ko, r?m?si tuo, kad mišri? išlaid? klausimu šiame ?statyme n?ra numatyta jokios nuostatos d?l pirkimo PVM paskirstymo pagal tai, ar šios išlaidos yra susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine, ar neekonomine veikla. Savivaldybi? asociacija teigia, pirma, kad ji neturi taikyti pirkimo PVM paskirstymo metodo mišri? išlaid? atveju. Antra, d?l šios priežasties teis? ? atskait? d?l ši? išlaid? negali b?ti apribota kaip nors kitaip nei proporcijos taisykle, numatyta PVM ?statymo 90 straipsnyje, susijusiu su šiuo mokes?iu apmokestinama ar juo neapmokestinama ekonomine veikla.

17 Atsižvelgdamas ? tai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad iki 2016 m. sausio 1 d., neskaitant PVM ?statymo 90 ir 91 straipsniuose numatyt? nuostat?, Lenkijos teis?s akt? leid?jas n?ra pri?m?s joki? kit? nuostat? d?l pirkimo PVM paskirstymo mišri? išlaid? atveju. Pri?mus PVM ?statymo pakeitimus, ?sigaliojusius 2016 m. sausio 1 d., šis klausimas yra išspr?stas, ta?iau šios naujos nuostatos netaikomos 2013–2015 finansiniams metams, d?l kuri? vyksta gin?as tame teisme.

18 Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad PVM direktyvoje n?ra nuostat? d?l perkant sumok?to mokes?io, susijusio su apmokestinamojo asmens mišriomis išlaidomis, sum? paskirstymo. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, jei PVM direktyvoje šis klausimas nereglamentuotas, valstyb?s nar?s, laikydamosi S?jungos teis?s ir bendr? PVM sistem? pagrindžian?i? princip?, turi nustatyti tokio paskirstymo metodus ir kriterijus.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2011 m. spalio 24 d. sprendime nusprend?, kad, nesant nacionalin?je teis?je nustatyt? toki? kriterij?, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? atskaityti vis? PVM, ?skaitant t? pirkimo PVM dal?, kuri susijusi su bendrai PVM sistemai nepriskiriamais sandoriais. Remdamasis, be kita ko, Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnyje ?tvirtintu apmokestinimo, valstyb?s rinkliav? ir mokes?i? tarif? nustatymo teis?tumo principu, šis teismas nusprend?, kad iki PVM ?statymo pakeitim? ?sigaliojimo 2016 m. sausio 1 d. apmokestinamieji asmenys negali b?ti kaltinami ši? kriterij?, suformuluot? paskutiniuose pakeitimuose, nesilaikymu.

20 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejon? d?l tokio nacionalin?s teis?s aiškinimo atitikties PVM direktyvai. Jis pažymi, kad PVM ?statymo 86 straipsnio 1 dalyje, kaip ir šios direktyvos 168 straipsnyje, kur? jis ?gyvendina, aiškiai nurodyta, kad teis? atskaityti PVM yra siejama tik su PVM apmokestinamais sandoriais.

21 Jis, be kita ko, mano, kad d?l to, jog nacionalin?je teis?je nenumatyta „technini?“ nuostat? d?l pirkimo PVM sum? paskirstymo tarp ekonomin?s veiklos ir neekonomin?s veiklos mišri? išlaid? atveju, netur?t? atsitikti taip, kad, esant tokiai situacijai, apmokestinamieji asmenys tur?t? teis? atskaityti vis? š? mokest?. Pasak jo, tokia nacionalin? praktika prieštaraut? PVM direktyvos 168 straipsnio tekstui ir PVM neutralumo principui, nes jo nagrin?jamoje byloje ji savivaldybi? asociacijai suteikt? nepagr?st? pranašum?. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad, esant tokiai situacijai, galimyb? pasirinkti tinkamiausi? paskirstymo metod? jam atrodo atitinkanti PVM direktyv?.

22 Tokiomis aplinkyb?mis *Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu* (Vroclavo vaivadijos administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar pagal [PVM] direktyvos 168 straipsnio a punkt? ir PVM neutralumo princip? draudžiama tokia nacionalin? praktika, kai teis? ? viso pirkimo PVM, susijusio su preki? ir paslaug?, naudojam? ? PVM taikymo srit? patenkantiems apmokestinamojo asmens sandoriams (ir apmokestinamiems PVM, ir neapmokestinamiems PVM) ir ? PVM taikymo srit? nepatenkantiems apmokestinamojo

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

D?l prejudicinio klausimo

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

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

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

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

27 Taigi, teis?s ? atskait? egzistavimas reiškia, pirma, kad apmokestinamasis asmuo ?sigyja prek? ar paslaug? veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo ir j? naudoja savo ekonominei veiklai (be kita ko, žr. 2012 m. vasario 16 Sprendimo *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, 69 punkt?). Antra, kad b?t? galima atskaityti mokes?, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, iš principo turi b?ti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Galiausiai teis? atskaityti prekį ar paslaug? pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai j? ?sigijimo išlaidos buvo ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain? (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 27 punkt?; 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, 36 punkt? ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ir C?109/14, EU:C:2015:496, 23 ir 24 punktus).

28 Antra, jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja ekonominiams sandoriams, d?l kuri? jam atsiranda teis? ? atskait?, ir ekonominiams sandoriams, d?l kuri? ši teis? neatsiranda, t. y. neapmokestinamiesiems sandoriams, Šeštosios direktyvos 173–175 straipsniuose numatytos normos, leidžian?ios nustatyti atskaitytino PVM dal?, kuri turi b?ti proporcinga sumai, priskirtinai prie apmokestinam? ekonomini? apmokestinamojo asmens sandori?. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažym?jo, kad šios normos reglamentuoja pirkimo PVM nuo išlaid?, susijusi? tik su ekonominiais pardavimo sandoriais, suskirstydamos veiklos r?šis ? apmokestinamas, kurios suteikia teis? ? atskait?, ir neapmokestinamas, kurios šios teis?s nesuteikia (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 33 punkt?; 2012 m. rugs?jo 6 Sprendimo *Portugal Telecom*, C?496/11,

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

29 Tre?ia, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad jei ?is klausimas yra nereglamentuotas PVM direktyvoje, diskrecij? nustatyti metodus ir kriterijus, kuriais remiantis sumok?tas pirkimo PVM b?t? priskirtas prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos, turi valstyb?s nar?s. Naudodamosi ?ia teise jos privalo atsi?velgti ? ?ios direktyvos tiksl? ir sistem? ir pagal tai numatyti skai?iavimo b?d?, kuris objektyviai atspind?t? real? pirkimo i?laid? priskyrim? prie kiekvienos i? ?i? dviej? veiklos r??i? (be kita ko, ?r. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 58 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

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

31 Taigi, reikia i?nagrin?ti, ar toks nacionalinio reglamentavimo nebuvimas pats savaime yra pagrindas apmokestinamajam asmeniui, kaip antai savivaldybi? asociacijai, atskaityti vis? pirkimo PVM, susijus? su mi?riomis i?laidomis.

32 I? karto reikia pabr??ti, kad apmokestinamajam asmeniui tenkanti pareiga priskirti pirkimo PVM sumas prie ekonomin?s ir neekonomin?s veiklos i?plaukia i? paties PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto teksto. ?ioje nuostat?je numatyta, kad pirkimo PVM galima atskaityti tik jeigu prek?s ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems apmokestinamojo asmens sandoriams.

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

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

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

36 Kaip savo i?svados 57 punkte pa?ym?jo generalin? advokat?, jeigu apmokestinamajam asmeniui, kaip antai savivaldybi? asociacijai, kuri vykdo ekonomin? ir neekonomin? veikl?, b?t? suteikta teis? atskaityti vis? pirkimo PVM, susijus? su mi?riomis i?laidomis, jam b?t? suteiktas prana?umas, prie?taraujantis mokes?i? neutralumo principui, kuris, pasak Teisingumo Teismo, yra ES teis?s akt? leid?jo taikomo bendrojo vienodo po?i?rio principo atitikmuo PVM srityje (?iuo klausimu ?r. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08,

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

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

38 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas pažymi, kad nacionalin? praktika mišri? išlaid? atveju suteikti visos apimties teis? ? atskait? grindžiama Lenkijos Respublikos Konstitucijos 217 straipsnio, kuriame ?tvirtintas mokes?io teis?tumo principas, aiškinimu.

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

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

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

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

43 Vadinasi, jei remdamasis taikoma mokes?i? teise apmokestinamasis asmuo gali nustatyti tikslin? teis?s ? atskait? apimt?, negalima teigti, kad jam skirta pareiga nustatyti savo mišri? išlaid? dal?, kuri yra susijusi su ekonominiais sandoriais, prieštarauja mokes?io teis?tumo principui. Bendroje PVM sistemoje toks reikalavimas susij?s ne su esminiu elementu, kuris apib?dina vien? iš pagrindini? PVM savybi?, tod?l turi b?ti aiškiai numatytas taikomoje mokes?i? teis?je, o tik su papildomu elementu, kuris yra išankstin? s?lyga, kuri? apmokestinamasis asmuo turi ?vykdyti, kad gal?t? pasinaudoti teise ? atskait?.

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

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

numatyta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokėtino mokesčio atskaityti perkant sumokėtą mokestį, jeigu prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi, atrodo, kad PVM 86 straipsnyje teisės atskaitė apimtis yra apibrėžta tiksliai, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

46 Toliau, kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nesant taikomoje mokesčio teisėje aiškiai numatytų specialių nuostatų dėl pirkimo PVM priskyrimo prie ekonominės ir neekonominės veiklos kriterijų ir metodų, apmokestinamasis asmuo gali iš kompetentingo mokesčio institucijų gauti individualų išaiškinimą, kuriame būtų išanalizuota jo specifinė situacija ir nurodyta, kaip teisingai taikyti 86 straipsnį. Be to, remiantis Teisingumo Teismo turima informacija, apmokestinamasis asmuo gali pasirinkti tinkamą tokio priskyrimo metodą. Tokiomis aplinkybėmis ir atsižvelgiant, be kita ko, į PVM 86 straipsnį, pažymėtina, kad tokie nuostatų nebuvimas nekliudo apmokestinamajam asmeniui nustatyti atskaitytiną PVM sumą.

47 Galiausiai tariant šiuos svarstymus reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė praktika prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko prieštaraujančia PVM direktyvos 168 straipsniui.

48 Šiuo klausimu, viena vertus, reikia priminti, kad nacionaliniai teismai turi aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į Sąjungos teisę ir kad kompetentinga nacionalinė mokesčio institucija gali remtis tokio šios teisės atitinkančiu aiškinimu apmokestinamojo asmens atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, 41 ir 42 punktus; 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 45 punktą ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, 34 punktą).

49 Kita vertus, nors Sąjungos teisės atitinkančio aiškinimo pareiga negali būti pagrindas aiškinti nacionalinę teisę *contra legem* (be kita ko, žr. 2008 m. balandžio 15 d. Sprendimo *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, 100 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), nacionaliniai teismai prireikus turi pakeisti suformuotą nacionalinę jurisprudenciją, jeigu ji pagrįsta su direktyvos tikslais nesuderinamu nacionalinės teisės aiškinimu (2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 33 punktas; 2018 m. balandžio 17 d. Sprendimo *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, 72 punktas ir 2018 rugsėjo 11 d. Sprendimo *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, 64 punktas).

50 Atsižvelgiant į šiuos svarstymus, pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 168 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti visą pirkimo mokestį nuo mišrių išlaidų, dėl to, kad taikomoje nacionalinėje teisėje nėra specialių nuostatų dėl paskirstymo kriterijų ir metodų, kurios leistų apmokestinamajam asmeniui nustatyti šio pirkimo PVM dalį, kuri turėtų būti laikoma susijusia atitinkamai su jo ekonomine ir neekonomine veikla.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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 punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinė praktika, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti visą pirkimo mokestį, sumokėtą jam sigyjančioms prekėms ir paslaugoms, skirtas vykdyti ir PVM apmokestinamai ekonominei veiklai, ir neekonominei veiklai, kuri nepatenka į PVM taikymo

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

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.