Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2015 m. balandžio 22 d.[1]

Byla C-126/14

UAB „Sveda“
prieš
Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

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

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

I – **Įžanga**

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

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

II – **Teisinis pagrindas**

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

1 — Originalo kalba: vokiečių.
2 — OL L 347, p. 1.

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

„„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

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

6. PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama:

„Paslaugų teikimu už atlygį 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 įtrauktas į atskaitą;

<...>“

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

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

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

<...>“

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

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

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

<...>

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

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

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.“

10. Lietuvos teisės aktuose egzistuoja minėtąsias PVM direktyvos nuostatas atitinkančios nuostatos.

III – **Pagrindinė byla**

11. UAB *Sveda* (toliau – *Sveda*) yra ieškovė pagrindinėje byloje. Šios bylos dalykas yra jos teisė į PVM atskaitą.

12. 2012 m. *Sveda* įrenginėjo Baltų mitologijos rekreacinį (pažintinį) taką (toliau – rekreacinis takas). Ji įrengė takus, laiptelius, apžvalgos aikšteles, laužavietes, informacinį stendą ir transporto priemonių stovėjimo aikšteles.

13. Šio rekreacinio tako įrengimo darbus *Sveda* atliko vykdydama įsipareigojimus pagal sutartį su Nacionaline mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos (toliau – nacionalinė agentūra). Šioje sutartyje buvo numatyta, kad *Sveda* sudarys visuomenei galimybes nemokamai naudotis rekreaciniu taku. Taip pat sutartyje buvo nustatyta, kad nacionalinė agentūra kompensuos bendrovei *Sveda* iki 90 % tako įrengimo išlaidų, suteikdama jai „paramą“.

14. Kaip konstatavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, *Sveda* planuoja ateityje verstis su turizmu susijusia savarankiška ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. *Sveda* ketina teikti lankytojams paslaugas už atlygį, pavyzdžiui, pardavinėti jiems maistą ar suvenyrus.

15. PVM deklaracijoje mokesčius, sumokėtus už vykdant rekreacinio tako įrengimo darbus įsigytas prekes ir paslaugas, *Sveda* deklaravo kaip atskaitytinas sumas. Tačiau Lietuvos mokesčių administratorius atsisakė grąžinti šias sumokėto PVM sumas, motyvuodamas tuo, kad esą nenustatyta, jog *Sveda* įsigytos prekės ir paslaugos bus naudojamos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

16. Šią bylą šiuo metu nagrinėjantis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, remdamasis SESV 267 straipsnio trečia pastraipa, 2014 m. gegužės 17 d. pateikė Teisingumo Teismui šį klausimą:

Ar PVM direktyvos 168 straipsnis gali būti aiškinamas kaip suteikiantis apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą pasigaminant ar įsigyjant verslui skirtą ilgalaikį turtą, koks yra nagrinėjamoje byloje, kuris yra tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenės nariams, bet gali būti pripažintas priemone pritraukti lankytojus atvykti į vietą, kurioje apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, planuoja tiekti prekes ir (ar) teikti paslaugas?

17. Per procesą Teisingumo Teisme 2014 m. liepos mėn. rašytines pastabas pateikė ir 2015 m. vasario 4 d. surengtame teismo posėdyje dalyvavo Lietuvos Respublika, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė ir Europos Komisija.

V – **Teisinis vertinimas**

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prejudiciniu klausimu teiraujasi, ar tokioje situacijoje, kokia susiklosčiusi pagrindinėje byloje, apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnį.

19. Pagal šią nuostatą „apmokestinamasis asmuo“ turi teisę iš mokėtino PVM atskaityti PVM, sumokėtą už įsigytas prekes ir paslaugas, kurias jis „naudoja savo apmokestinamiems sandoriams“.

A – *Ilgalaikio turto priskyrimas prie versle naudojamo turto*

20. Lietuvos Respublika mano, kad nagrinėjamu atveju *Sveda* neturi teisės į PVM atskaitą vien todėl, kad ji, nors iš esmės ir yra apmokestinamasis asmuo, įrengdama rekreacinį taką neveikė kaip apmokestinamasis asmuo.

21. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką teisę iš mokėtino PVM atskaityti už įsigytą turtą sumokėtą PVM turi tik tas apmokestinamasis asmuo, kuris turto įsigijimo momentu veikia kaip apmokestinamasis asmuo, t. y. jei jis veikia savo ekonominės veiklos tikslais (ar bent jau taip pat ir savo ekonominės veiklos tikslais), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą [4]. Tas pats taikoma ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo turtą pasigamina [5].

22. Galiausiai ši sąlyga reiškia tai, kad turtas turi būti visiškai arba iš dalies priskirtas prie versle naudojamo apmokestinamojo asmens turto – priešingu atveju teisė iš mokėtino PVM atskaityti už įsigytą arba pasigamintą turtą sumokėtą PVM neegzistuoja *a priori* [6]. Ar taip yra, reikia įvertinti atsižvelgiant į visas konkretaus atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai [7].

23. Tuo remdamasi, Lietuvos Respublika abejoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvada, kad ilgalaikis turtas, dėl kurio vyksta ginčas, iš tiesų priklauso prie turto, kurį *Sveda* naudoja savo versle. Juk *Sveda*, kaip mano Lietuvos Respublika, pagal sutartį, sudarytą su nacionaline agentūra, privalo visuomenei leisti naudotis rekreaciniu taku nemokamai ir tik vėliau galės jį naudoti ekonominėje veikloje. Vadinasi, *Sveda* esą iš pradžių veikė ne kaip apmokestinamasis asmuo.

24. Tačiau Teisingumo Teismas daug kartų yra nusprendęs, kad 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 [8].

25. Tai reiškia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepadarė teisės klaidos konstatuodamas, jog *Sveda*, įsigydama ir (arba) pasigamindama ilgalaikį turtą, veikė kaip apmokestinamasis asmuo, o šis ilgalaikis turtas priskirtinas prie versle naudojamo turto.

B – *Naudojimas apmokestinamiesiems sandoriams*

26. Tačiau tam, kad *Sveda* turėtų teisę į PVM atskaitą, ilgalaikis turtas turi ne tik priklausyti prie jos versle naudojamo turto, t. y. būti naudojamas jos ekonominėje veikloje, bet ir, kaip papildomai nustatyta PVM direktyvos 168 straipsnyje, būti naudojamas jos *apmokestinamiems* sandoriams.

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

5 — Žr. mano išvadą byloje *X* (, EU:C:2012:108, 25 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

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

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

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

27. Šis prekių ar paslaugų realus ar numatytas naudojimas lemia pirminės atskaitos dydį [9]. Lemiamą reikšmę paprastai turi *numatytas* naudojimas, nes pagal PVM direktyvos 63 ir 167 straipsnius teisė į PVM atskaitą iš esmės atsiranda jau tada, kai apmokestinamasis asmuo gauna prekę arba paslaugą, taigi paprastai prieš tai, kai pats sudaro savo pardavimo sandorius [10].

28. Pagrindinėje byloje jau nustatytas bendrovės *Sveda* numatytas įsigyto ir (arba) pasigaminto ilgalaikio turto naudojimas.

29. Viena vertus, visuomenei turi būti sudarytos galimybės naudotis rekreaciniu taku nemokamai. Šis atvejis nėra apmokestinamas. Prievolės mokėti mokesčius negalima kildinti iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkto, nes *Sveda* nereikalauja iš lankytojų atlygio. Taip pat jos negalima kildinti ir iš PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punkto, nes ilgalaikis turtas nėra naudojamas ne verslo tikslais, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Juk jei ilgalaikis turtas naudojamas ekonominėje apmokestinamojo asmens veikloje, tai jis bet kuriuo atveju yra naudojamas verslo tikslais [11]. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jau yra konstatavęs, kad įrengdama rekreacinį taką *Sveda* vykdė ekonominę veiklą [12].

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

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

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

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

10 — Žr. Sprendimą *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 36 punktas); taip pat žr. mano išvadą byloje *X* (C-334/10, EU:C:2012:108, 81 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

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

12 — Žr. šios išvados 23–25 punktus.

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

33. Teisingumo Teismas nuo to laiko išplėtojo savo praktiką. Iš tiesų, tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, egzistavimas ir toliau yra būtinas tam, kad būtų galima taikyti PVM direktyvos 168 straipsnį [14]. Tačiau toks ryšys gali egzistuoti ir su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, jei sudarant pirkimo sandorius patirtos išlaidos priklauso prie bendrų apmokestinamojo asmens išlaidų ir sudaro visų jo tiekiant prekes arba teikiant paslaugas patirtų išlaidų dalį [15].

34. Pagal naujausią teismo praktiką lemiamą reikšmę nustatant tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį turi tai, kad įsigyjant prekes ar paslaugas patirtos išlaidos yra įtraukiamos į konkrečių arba visų apmokestinamojo asmens pardavimo sandorių kainą [16]. Tai taikoma nepriklausomai nuo to, ar apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas [17].

35. Vadinasi, nagrinėjamu atveju teisė į PVM atskaitą egzistuoja tuomet, jei su rekreaciniu taku susijusio ilgalaikio turto įsigijimo ar pasigaminimo išlaidos yra įtraukiamos į remiantis PVM direktyva apmokestinamų pardavimo sandorių kainą, kaip tai suprantama teismo praktikoje.

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

1. Rekreacinio tako įrengimas kaip apmokestinamas pardavimo sandoris

37. Teisės į PVM atskaitą egzistavimą pagrindinėje byloje (nepriklausomai nuo atsakymo į konkretų prejudicinį klausimą) reikėtų patvirtinti, jeigu jau pats *Sveda* atliktas rekreacinio tako įrengimas būtų apmokestinamas pardavimo sandoris. Juk rekreacinio tako įrengimas galėtų būti už atlygį nacionalinei agentūrai teikiama paslauga, apmokestinama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio a arba c punktą.

38. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką atlygintinu laikytinas sandoris, kai egzistuoja tiesioginis ryšys tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio [18]. Toks tiesioginis ryšys egzistuoja, jei paslaugų teikėją ir gavėją sieja teisinis santykis, kuriam esant atliekami veiksmai vienas kito naudai [19], ir jei paslaugos teikimas ir atlygis už ją už yra abipusis [20]. Daryti prielaidą, kad tarp paslaugos teikimo ir atlygio egzistuoja tiesioginis ryšys, galima ir tuo atveju, jei paslauga teikiama už savikainą [21].

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

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

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

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

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

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

20 — Be kitų, žr. sprendimus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 punktai) ir *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17 punktai); taip pat žr. generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvadą byloje *Bertelsmann* (C-380/99, EU:C:2001:129, 32 punktas).

21 — Žr. Sprendimą *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, 22 punktas).

39. Kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, sutartyje su nacionaline agentūra *Sveda* įsipareigojo įrengti rekreacinį taką. Už tai *Sveda* iš užsakovo gavo 90 % išlaidų kompensuojantį mokėjimą, vadinamą „parama“. Tačiau, nežinant konkretaus sutarties turinio, neįmanoma galutinai įvertinti, ar egzistuoja tiesioginis ryšys tarp rekreacinio tako įrengimo ir „paramos“, kaip suprantama pagal minėtą teismo praktiką.

40. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai įvertinęs, nuspręstų, kad *Sveda*, įrengdama rekreacinį taką, vykdė apmokestinamą sandorį, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio a arba c punktą, tai reikštų, kad su rekreaciniu taku susijusio ilgalaikio turto įsigijimas ar pasigaminimas turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šiuo apmokestinamu pardavimo sandoriu. Juk šių pirkimo sandorių išlaidos neabejotinai įtraukiamos į kainą, nes nacionalinės agentūros mokėjimo dydis skaičiuojamas pagal šias išlaidas.

2. Dėl atsakymo į prejudicinį klausimą

41. Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatytų, kad *Sveda* atliktas rekreacinio tako įrengimas nėra apmokestinamas Nacionalinės mokėjimo agentūros sandoris, teisė į PVM atskaitą priklausys tik nuo to, ar su rekreaciniu taku susijęs ilgalaikis turtas ateityje bus naudojamas siekiant teikti lankytojams mokamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnį. Tokiu atveju reikia išsiaiškinti, ar šio ilgalaikio turto įsigijimo ir pasigaminimo išlaidos įtrauktos į šių paslaugų kainą.

a) Objektyvi išlaidų sąvoka

42. Į šį klausimą reikia atsakyti, priešingai, nei mano Jungtinė Karalystė, neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens valią įtraukti atitinkamas išlaidas į savo pardavimo sandorių kainodarą.

43. Kaip nustatyta Sprendime *Becker*, tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp pirkimo ir pardavimo sandorių nustatomas remiantis objektyviu gautų paslaugų turiniu [22]. Dar Sprendime *BLP Group* Teisingumo Teismas nustatė, kad ryšio tarp pirkimo ir pardavimo sandorių negalima nustatyti remiantis apmokestinamojo asmens ketinimais [23].

44. Be to, bendroje PVM sistemoje apmokestinamos ir tos paslaugos, kurios teikiamos už mažesnę nei savikaina kainą [24]. Tokiu atveju apmokestinamasis asmuo, subjektyviai nustatydamas kainą, neįtraukia visų išlaidų, patirtų vykdant pardavimo sandorį. Žinoma, tokiu atveju visi pirkimo sandoriai, kurie pagal PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, objektyviai vertinant, įeina į pardavimo sandorių kainą, suteikia teisę į PVM atskaitą. Juk pagal nusistovėjusią teismo praktiką, suteikiant apmokestinamajam asmeniui teisę į PVM atskaitą, siekiama *visiškai* atleisti jį nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos [25], nes bendroje PVM sistemoje PVM sumoka ne apmokestinamasis asmuo, o galutinis vartotojas [26].

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

23 — Žr. Sprendimą *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 punktas).

24 — Žr. šios išvados 38 punktą.

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

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

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

46. Nagrinėjamu atveju, kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, rekreacinis takas buvo įrengtas siekiant pritraukti lankytojus tam, kad jiems būtų galima teikti paslaugas už atlygį. Vadinasi, ekonominiu požiūriu rekreacinio tako įrengimas yra šių sandorių išlaidų dalis.

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

b) Pirminis naudojimas neapmokestinamiems pardavimo sandoriams

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

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

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

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

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

27 — Žr. Sprendimą *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, 31 punktas).

28 — Žr. Sprendimą *Becker* (C-104/12, EU:C:2013:99, 31 punktas).

29 — Dėl šio ryšio nutraukimo galimybės žr. Sprendimą *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:644, 34 punktas).

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

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

53. Tačiau, kaip nustatė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taip nėra [32]. Priešingai, nei mano Komisija, vien tik tai, kad paslauga leidžiama naudotis nemokamai, dar nereiškia, kad apmokestinamasis asmuo vykdo neekonominio pobūdžio veiklą. Šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė per posėdį teisingai nurodė, kad prekybos centrai, pavyzdžiui, leidžia savo klientams automobilių aikštelėmis naudotis nemokamai.

c) Sutarties su nacionaline agentūra pažeidimas

54. Kalbant apie teisę į PVM atskaitą, neturi reikšmės ir tai, kad atsižvelgimas į rekreacinio tako įrengimo išlaidas nustatant planuojamų paslaugų lankytojams už atlygį kainas gali pažeisti sutartį su nacionaline agentūra. Tai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apsvarstė.

55. Tačiau nebuvo nustatyta, kokiu būdu toks pažeidimas gali turėti įtakos atliekant su PVM susijusį vertinimą ir, kaip buvo matyti [33], kalbant apie PVM atskaitą neturi reikšmės tai, ar *Sveda* iš tiesų įtraukia minėtąsias išlaidas į planuojamų paslaugų kainą.

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

56. Vertinant nagrinėjamą atvejį PVM atžvilgiu, neturi reikšmės ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo minėtas 2005 m. rugsėjo 20 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1698/2005 dėl Europos žemės ūkio fondo kaimo plėtrai (EŽŪFKP) paramos kaimo plėtrai [34].

57. Net jei tai, kaip *Sveda* naudoja rekreacinį taką, ir pažeidžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą šio reglamento 36 straipsnio b punkto vii papunktį, kuriuo remiantis skiriama parama „pelno nesiekiančioms investicijoms“, su teise į PVM atskaitą tai niekaip nesusiję. Juk pagal nusistovėjusią teismo praktiką PVM surinkimo srityje pagal mokesčių neutralumo principą draudžiama diferencijuoti teisėtus ir neteisėtus sandorius [35].

e) Tikslinimo laikotarpio reikšmingumas

58. Teisei į PVM atskaitą nagrinėjamu atveju neužkerta kelio ir Lietuvos Respublikos prieštaravimas, susijęs su atskaitos tikslinimu.

59. Pagal PVM direktyvos 187 straipsnį su ilgalaikio turto įsigijimu arba pasigaminimu susijusi pirminė PVM atskaita tikslinama tuomet, jeigu per penkerių metų laikotarpį įvyksta svyravimų, turinčių reikšmės teisei į PVM atskaitą.

60. Lietuvos Respublika iš to daro išvadą, kad ilgalaikis turtas per penkerius metus po jo įsigijimo arba pasigaminimo turi būti pradėtas naudoti ekonominėje veikloje. Priešingu atveju teisė į PVM atskaitą neegzistuoja.

32 — Žr. šios išvados 23-25 punktus.

33 — Žr. šios išvados 42–45 punktus.

34 — OL L 277, p. 1.

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

61. Pirma, pagal teismo praktiką tikslinimo laikotarpis neturi jokios įtakos nustatant, ar apmokestinamasis asmuo turto įsigijimo ar pasigaminimo momentu veikia ekonominės veiklos tikslais [36]. Antra, nagrinėjamu atveju nematyti, kad ilgalaikis turtas tikslinimo laikotarpiu būtų buvęs naudojamas tikslams, užkertantiems kelią PVM atskaitai. Net jei rekreacinio tako lankytojams iš pradžių ir nesiūloma jokių mokamų paslaugų, tai nekeičia fakto, kad ilgalaikis turtas naudojamas ekonominėje *Sveda* veikloje, jeigu remiantis objektyviomis aplinkybėmis galima nustatyti, kad tokias paslaugas ateityje planuojama siūlyti.

f) PVM atskaitos dydis

62. Galiausiai reikia nustatyti, ar PVM atskaitos dydžiui turi įtakos tai, kad nacionalinė agentūra kompensuoja *Sveda* 90 % nagrinėjamo ilgalaikio turto įsigijimo ar pasigaminimo išlaidų.

63. Jungtinė Karalystė laiko šią aplinkybę turinčia lemiamą reikšmę vertinant, kokiu mastu pirkimo sandorių išlaidos įtraukiamos į pardavimo sandorių kainą.

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

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

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

VI – **Išvada**

67. Todėl siūlau į prejudicinį klausimą atsakyti taip:

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

36 — Žr. Sprendimą *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, 20 punktas).

37 — Žr. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-243/03, EU:C:2005:589, 33 punktas).