

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 16 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 18 straipsnio c punktas, 184 ir 187 straipsniai – Apmokestinamieji sandoriai – Apmokestinamosios ekonominės veiklos nutraukimas – Turto, dėl kurio buvo suteikta teisė PVM atskaitai, pasilikimas – Atskaitos tikslinimas – Tikslinimo laikotarpis – Apmokestinimas pagal Direktyvos 2006/112 18 straipsnio c punktą pasibaigus tikslinimo laikotarpiui“

Byloje C-229/15

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2015 m. vasario 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. gegužės 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Minister Finansów**

prieš

**Jan Mateusiak**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- J. Mateusiak, atstovaujamo paties,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir K. Karavasili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2016 m. kovo 3 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

**Sprendimas**

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), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14; toliau – PVM direktyva), 18 straipsnio c punkto ir 187 straipsnio aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (finansų ministras) ir J. Mateusiak

gin?? d?l pastarojo pasilikto nekilnojamojo turto nustojus vykdyti ekonomin? veikl? apmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

## **Teisinis pagrindas**

### *S?jungos teis?*

3 PVM direktyvos 18 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali laikyti prekii? tiekimu už atlyg? šiuos sandorius, kai:

- a) apmokestinamasis asmuo savo veikloje naudoja prekes, kurios pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, ?sigytos ar importuotos vykdant t? veikl?, kai ne visa PVM už tokias prekes suma, jas ?sigijus iš kito apmokestinamojo asmens, gal?t? b?ti atskaityta;
- b) apmokestinamasis asmuo prekes naudoja neapmokestinamoje veiklos srityje, kai PVM už šias prekes, jas ?sigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkyb?mis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;
- c) apmokestinamasis asmuo arba jo teisi? per?m?jai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinam? ekonomin? veikl?, o PVM už šias prekes, jas ?sigijus arba panaudojus a punkte nurodytomis aplinkyb?mis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus 19 straipsnyje nurodytus atvejus.“

4 Pagal šios direktyvos 19 straipsnio pirm? pastraip?:

„Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlyg? ar be jo, ar kaip ?našas ? bendrov?, valstyb?s nar?s gali laikyti, kad ne?vyksta joks prekii? tiekimas, ir tokiu atveju turto gav?jas turi b?ti traktuojamas kaip turto perleid?jo teisi? ir pareig? per?m?jas.“

5 PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„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 prekii? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalis ir apmokestinamasis asmuo j? naudoja ir verslo, ir priva?iais savo ar savo darbuotoj? tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, atveju už su šiuo turtu susijusias išlaidas PVM atskaitomas, laikantis 167, 168, 169 ir 173 straipsniuose išd?styt? princip?, tik už t? turto naudojimo dal?, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais.

Nukrypstant nuo 26 straipsnio, ? pirmoje pastraipoje nurodyto nekilnojamojo turto naudojimo dalies poky?ius atsižvelgiama laikantis 184–192 straipsniuose numatyt? princip?, kaip jie taikomi atitinkamoje valstyb?je nar?je.“

7 PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

8 PVM direktyvos 187 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, ?skaitant preki? ?sigijimo ar pagaminimo metus.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad PVM atskaita turi b?ti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Kai ?sigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali b?ti prat?stas iki 20 met?.

2. Kaset tikslinamas tik penktadalis už ilgalaik? turt? apskai?iuoto PVM arba, prat?sus tikslinimo laikotarp?, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis v?lesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su t? met?, kuriais prek?s buvo ?sigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirm? kart?, atskaitoma suma.“

#### *Lenkijos teis?*

9 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymo (*Ustaw o podatku od towarów* i us?ug, suvestin? redakcija Dz. U. Nr. 177, 2011, 1054 pozicija; toliau – PVM ?statymas) 14 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose ir 4–6 ir 8 dalyse nustatyta:

„1. Mokes?iu apmokestinamos savos gamybos prek?s ir prek?s, kurios ?sigijus nebuvo tiekiamos, kai:

1) likviduojama juridinio asmens statuso neturinti civilin?s ar komercin?s teis?s reglamentuojama bendrov?;

2) 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, kuris yra fizinis asmuo, nustoja vykdyti apmokestinam?j? veikl? ir pagal 96 straipsnio 6 dal? yra ?pareigotas pranešti apie savo veiklos nutraukim? mokes?i? administratoriaus viršininkui.

<...>

4. 1 ir 3 dalys taikomos prek?ms, kurios suteikia teis? atskaityti pirkimo mokes?.

5. 1 ir 3 dalyse nurodytais atvejais apmokestinamieji asmenys privalo sudaryti preki?, turim? ?mon?s likvidavimo ar apmokestinamosios veiklos nutraukimo dien?, fizin? s?raš?, toliau vadinam? „fiziniu s?rašu“. Apmokestinamieji asmenys privalo kartu su mokes?i? deklaracija pateikti to laikotarpio, kai buvo likviduota bendrov? ar nustota vykdyti apmokestinamoji veikla, informacij? apie sudaryt? fizin? s?raš?, juo remiantis nustatyt? vert? ir mok?tino mokes?io sum?.

6. 1 dalyje nustatyta mokes?in? prievol? atsiranda bendrov?s likvidavimo arba apmokestinamosios veiklos nutraukimo dien?.

<...>

8. Apmokestinam?j? vert? sudaro preki?, ?traukt? ? fizin? s?raš?, vert?, nustatyta pagal 29

straipsnio 10 dalį.“

10 PVM įstatymo 29 straipsnio 10 dalyje nustatyta, kad „7 straipsnio 2 dalyje nurodyto prekų tiekimo atveju apmokestinamąjį vertę sudaro prekų įsigijimo kaina (be mokesčio), o jeigu prekų įsigijimo kainos nėra, pagaminimo sąnaudos, nustatytos šių prekių pristatymo momentu“.

11 Pagal PVM įstatymo 91 straipsnio 1–4 dalis:

„1. Pasibaigus metams, kuriais apmokestinamasis asmuo turėjo 86 straipsnio 1 dalyje numatytą teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti pasibaigusį mokesčių metų atskaitą remdamasis 90 straipsnio 2–10 dalimis, atsižvelgęs į proporcijas, apskaičiuotą pagal 90 straipsnio 2–6 dalyse nurodytą metodą arba pagal nuostatas, priimtas remiantis 90 straipsnio 11 ir 12 dalimis.

2. Prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo, remdamasis su pelno mokesčiu susijusiomis teisėmis nuostatomis, priskiria prie amortizuojamo ilgalaikio arba nematerialiojo turto, atveju, taip pat nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos teisių atveju, jeigu jos yra priskirtos prie apmokestinamojo asmens ilgalaikio arba nematerialiojo turto, išskyrus tas, kurių pradinė vertė neviršija 15 000 [Lenkijos zlotų (PLN) (apie 3 417 eur)], 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. Pirmame sakinyje aprašytu atveju metinis tikslinimas taikomas vienai penktajai, o nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos atveju – vienai dešimtajai mokesčio, apskaičiuoto sigyjant arba pagaminant šį turtą, sumos. Ilgalaikio ir nematerialaus turto, kurio pradinė vertė neviršija 15 000 PLN (apie 3 417 eur), atveju atitinkamai taikoma 1 dalies nuostata, o tikslinimas atliekamas pasibaigus metams, kuriais turtas buvo perduotas naudoti.

<...>

3. 1 ir 2 dalyse minėtas tikslinimas atliekamas mokesčių deklaracijoje, pateikiamoje už metus, einančius po mokesčių metų, kurių tikslinimas atliekamas, pirmą ataskaitinį laikotarpį, o jeigu ekonominė veikla jau nutraukta, – mokesčių deklaracijoje už paskutinį deklaravimo laikotarpį.

4. Jeigu 2 dalyje minėto tikslinimo laikotarpiu vykdomas 2 dalyje minėtų prekių arba paslaugų pardavimas arba šios prekų apmokestinamos pagal 14 straipsnį, pripažįstama, kad šios prekų arba paslaugos yra naudojamos apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai iki tikslinimo laikotarpio pabaigos.“

12 PVM įstatymo 96 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad „jeigu apmokestinamasis asmuo, registruotas kaip PVM apmokestinamas asmuo, nutraukė apmokestinamąjį veiklą, jis privalo pranešti apie savo veiklos nutraukimą mokesčių administratoriaus viršininkui; šis pranešimas suteikia mokesčių administratoriaus viršininkui pagrindą išbraukti apmokestinamąjį asmenį iš PVM mokėtojų registro.“

### **Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas**

13 1997–1999 m. J. Mateusiak investavo į gyvenamosios ir komercinės paskirties pastatą, kurio užstatymo plotas yra 108,7 m<sup>2</sup>, bendro naudojimo plotas – 357,6 m<sup>2</sup> (įskaitant 87,8 m<sup>2</sup> komercinės paskirties plotą), statybų. 1999 m. liepos 26 d. jis gavo leidimą eksploatuoti šį pastatą.

14 J. Mateusiak atskaito pirkimo mokesčius, nurodyti skaiti faktai originaluose, susijusiuose su statybos medžiagų pirkimu, darbų išlaidomis ir kitomis išlaidomis, susijusiomis tik su pastato dalimi, skirta PVM apmokestinamai, t. y. notaro, veiklai.

15 Komercinio pastato dalis 1999 m. rugpjūčio 10 d. buvo traukta į ilgalaikio turto apskaitą, kuri buvo tvarkoma fizinių asmenų pajamų mokesčio tikslais, ir buvo suteikta naudoti vykdomos ekonominės (ne žemės ūkio) veiklos poreikiams. Ilgalaikio turto „biuro pastato“ pradinė vertė buvo 101 525,70 PLN.

16 2013 m. sausio 14 d. prašymu dėl mokesčio paaiškinimo J. Mateusiak kreipėsi į Lodzės mokesčių institucijos (*Izba Skarbowa w Łodzi*) direktorių, veikiantį pagal finansų ministro įgaliojimą (toliau – mokesčių institucija), su klausimu, ar reikėjo likvidacinis sąrašas, sudarytas fiziniam asmeniui, kuris taip pat yra veikiantis PVM apmokestinamas asmuo, nustojus vykdyti ekonominę veiklą, traukti šio asmens ilgalaikio turto, kurį sudarė nekilnojamasis turtas, jam priklausantis likvidavimo dieną, vertę. Jei atsakymas būtų buvęs teigiamas, jis norėjo žinoti, kokią vertę reikėjo laikyti PVM apmokestinama verte nagrinėjamos ekonominės veiklos nutraukimo dieną.

17 J. Mateusiak teigimu, nereikia atsižvelgti į jam priklausančio ilgalaikio turto vertę, nes tai pažeistų PVM neutralumo principą, kadangi veiklos nutraukimas vyko pasibaigus tikslinimo laikotarpiui, t. y. dešimčiai metų nekilnojamojo turto atveju. Tuo atveju, jei jo nuomonei nebūtų pritarta, apmokestinant PVM reiktų atsižvelgti tik į pastato dalį, naudojamą ekonominės veiklos tikslais, o apmokestinamąją vertę laikyti pastatymo kainą, jei ji didesnė už esančią rinkos kainą.

18 Mokesčių institucija, be kita ko, remdamasi PVM mokesčio įstatymo 14 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 4 ir 8 dalimis bei 29 straipsnio 10 dalimi, nusprendė, kad prekės apmokestinimas dėl apmokestinamosios veiklos nutraukimo pateisinamas pačia PVM, kuris yra vartojimo mokesčio, struktūra ir tai atspindi šio mokesčio neutralumo principą. Visos prekės, už kurias pirkimo mokesčio buvo atskaitytas, kai jos buvo sigyjamos, turi būti apmokestintos PVM, kad būtų kompensuota ši atskaita.

19 J. Mateusiak pateiktas skundas *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) dėl mokesčio paaiškinimo buvo patenkintas 2013 m. spalio 16 d. sprendimu. Šis teismas nusprendė, kad PVM įstatymo 14 ir 91 straipsniais, kurie turi būti aiškinami kartu, įstatymų leidėjas nustatė ryšį tarp ilgalaikio turto apmokestinimo nutraukiant veiklą ir teisės atskaityti dalį pirkimo mokesčio, sumokėto sigyjant šį ilgalaikį turtą, kuris nebuvo atskaitytas tikslinimo laikotarpiu. Pasibaigus tikslinimo laikotarpiui ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo turi savo veiklos nutraukimo dieną, neturi būti apmokestintas ar trauktas likvidacinis sąrašas, nes įstatyme numatytas pirkimo mokesčio, sumokėto sigyjant šį ilgalaikį turtą, tikslinimo laikotarpis, kurį lemia šio turto panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai trukmė, baigėsi.

20 Finansų ministras pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija). Šis teismas suabejojo, ar net pasibaigus tikslinimo laikotarpiui, numatytam konkrečios rūšies turtui, dėl nutrauktos ekonominės veiklos būtina apmokestinti turimą ilgalaikį turtą pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą.

21 Šis teismas teigia, kad, kadangi ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, teisinio naudojimo laikotarpis, išreikštas tikslinimo laikotarpiu (PVM direktyvos 187 straipsnis), baigėsi, preziumuotina, kad apmokestinamasis asmuo per šio ilgalaikio turto naudojimo apmokestinamojoje veikloje laikotarpį „suvartojo“ už šio turto sigijimą atskaitytą mokesčių, kuris per visą naudojimo (tikslinimo) laikotarpį buvo susijęs su mokesčiu, mokėtinu už

š? apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai skirt? ilgalaik? turt?.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 18 straipsnio c punkt? reikia aiškinti taip, kad, pasibaigus šios direktyvos 187 straipsnyje numatytam tikslinimo laikotarpiui, apmokestinamojo asmens ilgalaikis turtas, kur? ?sigydamas jis pasinaudojo teise ? PVM atskait?, apmokestinamajam asmeniui nutraukus veiki? neturi b?ti apmokestinamas ir ?traukiamas ? likvidacin? s?raš?, nes baig?si teis?s aktuose nustatytas mokes?io, apskai?iuoto ?sigyjant min?t? turt?, tikslinimo laikotarpis, kur? lemia nustatytas šio turto panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai terminas, ar, neatsižvelgiant ? tikslinimo laikotarp?, apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos nutraukimo momentu ilgalaikis turtas turi b?ti apmokestinamas?“

### **D?I prejudicinio klausimo**

23 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 18 straipsnio c punkt? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti ekonomin? veiki? preki? pasilikimas sau, kai jas ?sigyjant buvo suteikta teis? ? PVM atskait?, gali b?ti laikomas preki? tiekimu už atlyg? ir apmokestinamas PVM, jei PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimo laikotarpis baig?si.

24 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyv? nustatytos sistemos logik? pirkimo mokes?iai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems sandoriams, gali b?ti atskaitomi. Pirkimo mokes?i? atskaita susijusi su pardavimo mokes?i? sumok?jimu. Jei apmokestinamojo asmens ?gytos prek?s ar paslaugos naudojamos atleistiems nuo PVM arba juo neapmokestinamiems 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? preki? ir paslaug? pirkimo mokes?io atskaita (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 24 punkt? ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 19 punkt?).

25 Šiomis aplinkyb?mis pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punkt? valstyb?s nar?s gali laikyti preki? tiekimu už atlyg? tokius sandorius, kai apmokestinamasis asmuo arba jo teisi? per?m?jai pasilieka prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinam?j? ekonomin? veiki?, o PVM už šias prekes, jas ?sigijus arba panaudojus a punkte nurodytomis aplinkyb?mis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas. Pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punkt? valstyb?ms nar?ms leidžiama priimti speciali? nuostat? tiems atvejams, kai apmokestinamasis asmuo nutraukia savo profesin? veiki? (žr. 2001 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C?322/99 ir C?323/99, EU:C:2001:280, 86 punkt?).

26 Kaip teig? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, Lenkijos Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte suteikta galimybe. Šis teismas klausia, ar PVM direktyvos 18 straipsnio c punkt? ?gyvendinanti nuostata turi b?ti taikoma tikslinimo termino, kuris pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies tre?i? pastraip? ilgalaikio nekilnojamojo turto atveju gali b?ti prat?stas iki dvidešimties met?, o Lenkijoje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, jis yra dešimt met?, pasibaigimui.

27 Šiuo klausimu primintina, kad PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto pagrindinis tikslas yra užkirsti keli? tam, kad nutraukus apmokestinam?j? veiki? prek?s, už kurias ?gyta teis? ? atskait?, b?t? galutinai suvartojamos nesumokant mokes?io, neatsižvelgiant ? nutraukimo motyvus ir

aplinkybes (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 27 punktas).

28 PVM direktyvoje numatyto tikslinio mechanizmo siekiama, savo ruožtu, padidinti atskaitos sistemos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape vykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę atskaityti tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę perkant sumokėti PVM atskaityti su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimui apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktai).

29 Dėl galimos pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaityti atsiradimo pažymėtina, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai, pateikus PVM deklaraciją, pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 punktas ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 51 punktas).

30 PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslumų skaičiuojant apmokestinamojo asmens atskaityti ir jo nepagrįstą naudą arba žalą, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pasikeičia veiksniai, pagal kuriuos iš pradžių buvo nustatytas atskaitos dydis. Panašius pakeitimų galimybes ypač reikšminga ilgalaikio turto atveju, nes jis dažnai naudojamas kelerius metus, per kuriuos gali būti keičiama jo paskirtis (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25 punktą ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20 punktą).

31 Iš to aiškiai matyti, kad pasilikti prekių apmokestinimo, turint teisę atskaityti, tikslas pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą yra panašus tikslinio mechanizmo tikslui tiek, kiek, pirma, siekiama išvengti nepateisinamos apmokestinamojo asmens ekonominės naudos, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris, pirkdamas prekę, sumoka PVM, ir, antra, siekiama užtikrinti atskaitomo pirkimo mokesčio ir surenkamo pardavimo mokesčio atitiktį (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, 35 ir 36 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

32 Tačiau toks tikslų panašumas nereiškia, kad numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis atliekant mokėjimus dalimis per keletą metų pagal PVM direktyvos 184–187 straipsnius gali būti laikomas laikotarpiu, kuriam pasibaigus negalima apmokestinti pagal šios direktyvos 18 straipsnio c punktą.

33 Visų pirma iš PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto matyti, kad laikyti prekių tiekimu už atlygą galima apmokestinamojo asmens prekių pasilikimų nustojus vykdyti apmokestinamąją ekonominę veiklą, jei PVM už šias sąsigytas prekes buvo visas ar iš dalies atskaitytas.

34 Jokia kita sąlyga, visų pirma, susijusi su terminu po sąsigijimo, per kurį reikia pasilikti prekes nustojus vykdyti veiklą tam, kad būtų galima apmokestinti, PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte nenumatyta.

35 Be to, šioje nuostatoje, kiek tai susiję su jos taikymu, nėra nuorodos į nuostatą, susijusią su atskaitos tikslinimu, numatyto PVM direktyvos 184–192 straipsniuose, priešingai nei šios direktyvos 168a straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, kurioje nurodomos šios nuostatos tiek, kiek tai susiję su privačiais tikslais naudojamu nekilnojamojo turto apmokestinimu pagal šios direktyvos 26 straipsnį.

36 Galiausiai atskaitos tikslinimas, kuris visų pirma yra atliktas pateikus PVM deklaraciją pasikeitus veiksniais, kuriuos buvo atsižvelgta nustatant PVM atskaitos sumą, ir kuriuo siekiama užtikrinti, kad atlikta atskaita atspindėtų prekių naudojimui verslo tikslais, yra atgaline data

taikomas korekcinis mechanizmas, kaip generalin? advokat? teig? išvados 28 punkte.

37 Ta?iau PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte numatytas apmokestinimas nepagr?stas prielaida, pagal kuri? visa ar dalin? PVM atskaita, atlikta ?sigijus preki?, kurios pasilieka nutraukus apmokestinam?j? ekonomin? veikl?, buvo didesn? ar mažesn? nei ta, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atlikti, bet pagr?stas nauju apmokestinamuoju sandoriu, ?vykdytu ekonomin?s veiklos nutraukimo dien?.

38 PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte numatytu apmokestinimu atsižvelgiama ? ?mon?s preki? vert?s poky?ius per vis? j? naudojimo verslo tikslais laikotarp?, nes pagal PVM direktyvos 74 straipsn? PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte numatyt? sandori? atveju apmokestinamoji vert? yra preki? ar panaši? preki? pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, – preki? savikaina, nustatyta tuo metu, kai vykdomi šie sandoriai. Sandorio apmokestinamoji vert? apmokestinamosios ekonomin?s veiklos nutraukimo atveju yra aptariam? preki? vert?, nustatoma veiklos nutraukimo momentu, t. y. atsižvelgiant ? t? preki? vert?s pasikeitim? nuo j? ?sigijimo iki veiklos nutraukimo (be kita ko, žr. 2013 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Marinov*, C?142/12, EU:C:2013:292, 33 punkt?).

39 Siekiant PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto tikslo, t. y. išvengti situacijos, kai galutinis preki?, už kurias PVM yra atskaitomas, vartojimas yra neapmokestinamas po apmokestinamosios ekonomin?s veiklos nutraukimo, ir realiai panaikinti bet koki? nelygyb? PVM srityje tarp vartotoj?, kurie ?sigyja preki? iš kito apmokestinamojo asmens, ir t?, kurie j? ?sigyja savo verslui, apmokestinimas pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punkt? turi b?ti taikomas, kaip teigia generalin? advokat? išvados 34 punkte, nes prek?s, už kurias galima atskaityti PVM, turi likutin? vert? apmokestinamosios ekonomin?s veiklos nutraukimo momentu, nepriklausomai nuo laikotarpio nuo ši? preki? ?sigijimo iki šios ekonomin?s veiklos nutraukimo.

40 Atsižvelgiant ? visk?, kas min?ta, ? pateikt? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 18 straipsnio c punkt? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti ekonomin? veikl? preki? pasilikimas, kai ?sigyjant buvo suteikta teis? ? PVM atskait?, gali b?ti laikomas preki? tiekimu už atlyg? ir apmokestinamas PVM, jei PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinio laikotarpis baig?si.

## **D?I bylin?jimosi išlaid?**

41 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

**2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, 18 straipsnio c punkt? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti ekonomin? veikl? preki? pasilikimas, kai ?sigyjant buvo suteikta teis? ? prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?, gali b?ti laikomas preki? tiekimu už atlyg? ir apmokestinamas prid?tin?s vert?s mokes?iu, jei Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 187 straipsnyje numatytas tikslinio laikotarpis baig?si.**

Parašai.



\* Proceso kalba: lenk?.