

62019CJ0734

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. lapkričio 12 d. ( \*1 )

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita – Iš pradžių numatytos veiklos nutraukimas – Pirkimo PVM atskaitos tikslinimas – Nekilnojamojo turto veikla“

Byloje C-734/19

dėl Tribunalul București (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija) 2019 m. rugsėjo 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2019 m. spalio 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

ITH Comercial Timișoara SRL

prieš

Agencija Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Wahl, teisėjai F. Biltgen (pranešėjas) ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos E. Gane ir A. Rotăreanu,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. Armenia,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

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) 28, 167, 168, 184 ir 185 straipsnių aiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ITH Comercial Timișoara SRL (toliau – ITH) ginčą su Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra – Bukarešto regiono generalinis viešųjų finansų direktoratas, Rumunija) ir Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra – Bukarešto regiono generalinis viešųjų finansų direktoratas – Bukarešto 1-ojo rajono viešųjų finansų administracija, Rumunija) dėl pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto nuo išlaidų, susijusių su nekilnojamojo turto projektais, kurių galiausiai atsisakyta, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3

PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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 nuolatinių pajamų.“

4

PVM direktyvos 28 straipsnis nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

5

PVM direktyvos 63 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų tekimą.“

6

PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

PVM direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„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;

b)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c)

mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d)

mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e)

mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmą atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

PVM direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Visą pirmą atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip mažavertės dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.“

Rumunijos teis?

Mokes?i? kodeksas

10

Pagal Legea Nr. 571/2003 privind codul fiscal (?statymas Nr. 571/2003 d?l Mokes?i? kodekso, toliau – Mokes?i? kodeksas) 125a straipsnio 1 dalies 28 punkt? renkamas mokestis yra „mokestis už apmokestinamojo asmens atliekam? apmokestinam? preki? tiekim? ir (arba) paslaug? teikim?, taip pat mokestis už sandorius, už kuriuos gav?jas turi sumok?ti mokest? pagal 150–151a straipsnius“.

11

Mokes?i? kodekso 126 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Rumunijoje PVM apmokestinami sandoriai, kurie atitinka visas toliau išd?styta s?lygas:

a)

sandoriai, kurie pagal 128–130 straipsnius yra PVM apmokestinam? preki? tiekimas arba paslaug? teikimas už atlyg? arba tam prilygsta;

b)

pagal 132 ir 133 straipsni? nuostatas preki? tiekimo ar paslaug? teikimo vieta laikoma Rumunija;

c)

prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal 127 straipsnio 1 dal?, veikdamas kaip toks;

d)

preki? tiekimas ar paslaug? teikimas priskirtinas prie vienos iš ekonomin?s veiklos r?ši?, nurodyt? 127 straipsnio 2 dalyje.“

12

Pagal Mokes?i? kodekso 128 straipsnio 1 dal? „preki? tiekimu laikomas teis?s, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas“.

13

Mokes?i? kodekso 129 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaug? teikimu laikomas bet koks sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas, kaip apibr?žta 128 straipsnyje.

2. Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteik? pats.

3. Paslaug? teikimas apima šiuos sandorius:

a.

turto nuoma arba perdavimas naudotis pagal finansin?s nuomos sutart?.

<...>“

14

Mokes?i? kodekso 145 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Bet kokiam apmokestinamajam asmeniui leidžiama atskaityti mokest? už pirkimus, jeigu jie naudojami tokiems sandoriams:

a)

apmokestinamiesiems sandoriams;

<...>“

15

Mokes?i? kodekso 148 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu netaikomos prek? tiekimo sau ar paslaug? teikimo sau taisykl?s, pirmin? atskaita tikslinama šiais atvejais:

a)

atskaitytoji suma didesn? ar mažesn? už t? sum?, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis?;

b)

tam tikri veiksniai, ? kuriuos atsižvelgta apskai?iuojant atskaitom? sum?, pasikei?ia po deklaracijos pateikimo, ?skaitant 138 straipsnyje numatytus atvejus;

c)

apmokestinamasis asmuo praranda teis? atskaityti mokest? už nepatikt? kilnojam?j? turt? ir nepanaudotas paslaugas tokiais atvejais, kai pakei?iami teis?s aktai, pasikei?ia veiklos dalykas, prek?s ar paslaugos paskirstomos sandoriams, d?l kuri? atsiranda teis? ? atskait?, o v?liau jos paskirstomos sandoriams, d?l kuri? neatsiranda teis?s ? atskait?, taip pat kai dingsta turtas.“

16

Muitin?s kodekso 150 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmuo, kuriam tenka prievol? sumok?ti [PVM], kai jis mok?tinas pagal šio skyriaus nuostatas, yra apmokestinamasis asmuo, tiekiantis prekes ar teikiantis paslaugas, išskyrus atvejus, kai prievol? sumok?ti mokest? tenka gav?jui pagal 2–6 dalis ir 160 straipsn?.“

Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo nuostatos

17

2016 m. sausio 6 d.Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 227/2015 privind codul fiscal

(?statymo Nr. 227/2015 d?l Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo nuostatos) 30 punkte nustatyta:

„Jeigu sutartys nutraukiamos prieš termin?, nebaigto kurti materialiojo arba nematerialiojo turto, išbraukto iš apskaitos ir priskirto prie išlaid?, remiantis patvirtinimu arba sprendimu d?l nutraukimo, vert? ir likutin? investicij?, atlikt? naudojantis fiksuotomis priemon?mis, suteiktomis pagal koncesij?, išnuomotomis ar suteiktomis valdyti, vert? yra neatskaitytinės išlaidos, jeigu jos nebuvo panaudotos parduodant ar nurašytos.“

18

Iš dalies pakeist? 2004 m. sausio 22 d. Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo nuostat? 45 punkto 6 papunktyje, kuriuo ?gyvendinama min?to kodekso 145 straipsnio 2 dalis, nustatyta:

„Nekilnojamojo turto objekt?, kuri? statyba nebaigiama, remiantis sprendimu nutraukti investicijas, ir kurie išbraukiami iš apskaitos bei priskiriami prie išlaid?, atveju apmokestinamasis asmuo gali išsaugoti teis? ? atskait? pagal Mokes?i? kodekso 145 straipsnio 2 dal?, neatsižvelgiant ? tai, ar šie nekilnojamojo turto objektai perleidžiami kaip tokie ar nurašyti, jei d?l aplinkybi?, nepriklausan?i? nuo apmokestinamojo asmens valios, jis niekada nepasinaudojo šiomis prek?mis ir paslaugomis savo ekonominei veiklai vykdyti, kaip matyti iš 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo Ghent Coal Terminal (C?37/95, EU:C:1998:1). Teis? ? atskait? taip pat gali b?ti išsaugota ir kitais atvejais, kai ?sigytos prek?s ar paslaugos, d?l kuri? buvo pasinaudota šia teise pagal Mokes?i? kodekso 145 straipsnio 2 dal?, n?ra naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai vykdyti d?l objektyvi? priežas?i?, nepriklausan?i? nuo jo valios, kaip matyti iš 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo INZO (C?110/94, EU:C:1996:67). Žem?s sklypo su jame pastatytais statiniais pirkimo atveju apmokestinamasis asmuo turi teis? atskaityti [PVM] už š? pirkim?, ?skaitant statinius, kurie bus nugriauti, jeigu jis objektyviai ?rodo savo ketinim? ir toliau naudoti plot?, kuriame buvo pastatyti pastatai, savo apmokestinamiesiems sandoriams, pavyzdžiui, kit? statini?, skirt? apmokestinamiesiems sandoriams, statybai, kaip matyti iš 2012 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759).“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

19

2006 ir 2007 m. ITH sudar? nekilnojamojo turto pirkimo sutartis ir susitarimus su tre?iosiomis šalimis ir prad?jo du investicinius projektus, susijusius su keli? pastat? statyba, kuriai reik?jo tam tikr? leidim?.

20

Konkre?iau kalbant, 2006 m. ITH nupirko žem?s sklyp? ir kelis senus pastatus iš lift? gamintojo. ITH š? pirkim? ?vykd? siekdama ?gyvendinti biur? ir prekybos centr? pastato, kur? nor?jo v?liau išnuomoti, statybos projekt? (toliau – pirmasis projektas). ITH susitar? su lift? gamintoju, kad suras ir ?rengs gamybos viet?, kuri? jam išnuomos mažiausiai dešim?iai met?. Taigi 2007 m. ITH, pirma, ?m?si su šiuo projektu susijus? veiksm?, kad gaut? leidim? nugriauti esamus pastatus, taip pat leidim? statyti biur? ir prekybos centr? pastat?, ir, antra, prad?jo projekt? „Dragomire?ti Vale“ (toliau – antrasis projektas), susijus? su lift? gamintojui skirtos gamybos vietos, kurios nuomai ITH pasinaudojo apmokestinimo galimybe, statyba, taip pat pasiraš? konsultacij? sutartis d?l statybos leidimo gavimo ir jau atliko ženklavimo darbus.

21

Išlaidos, susijusios su vykdoma veikla, ?trauktos ? apskait? kaip „einamosios investicijos“ ir ITH

pasinaudojo teise ? atitinkamo PVM atskait?. Paskui, vis? pirma d?l 2008 m. ?vykusios ekonomin?s kriz?s, abiej? projekt? vykdymas iš pradži? buvo sustabdytas, o v?liau atitinkamos investicijos nutrauktos ir ?trauktos ? 2015 finansini? met? išlaidas.

22

Per du mokestinius patikrinimus, kurie buvo atlikti 2009 ir 2013 m. ir ap?m? laikotarp? nuo 2006 m. kovo m?n. iki 2012 m. birželio m?n., mokes?i? administratorius konstatavo, kad PVM buvo teisingai atskaitytas ir surinktas už nagrin?jam? laikotarp? ir kad ekonomin? ir finansin? situacija neleido t?sti ITH numatyto investicinio projekto.

23

Per 2016 m. vykdyt? mokestin? patikrinim?, susijus? su laikotarpiu nuo 2012 m. liepos m?n. iki 2016 m. birželio m?n., mokes?i? administratorius nusprend?, kad ITH neteisingai atskait? ir nesurinko PVM, susijusio su abiem projektais, ir šiai bendrovei buvo nustatytas 239734 Rumunijos l?j? (RON) (apie 49316 EUR) papildomas PVM.

24

Mokes?i? administratorius vis? pirma nusprend?, kad teis? ? PVM atskait? neturi b?ti suteikta, nes ITH nuo pirmojo projekto pradžios žinojo aplinkybes, kurios gal?jo sutrukdyti j? ?gyvendinti, kadangi miesto dalies pl?tros planas jau buvo patvirtintas ir ji prisi?m? rizik?, kylan?i? d?l šio pl?tros plano nesilaikymo vykdant projekt?.

25

D?l antrojo projekto mokes?i? administratorius man?, kad ITH ?sigijo paslaugas lift? gamintojo naudai, perkvalifikuodama sandor? taip, kad b?t? taikomas komisionieriaus mechanizmas. Taigi ITH tur?jo išrašyti s?skaitas fakt?ras už visas išlaidas lift? gamintojui ir surinkti atitinkam? PVM.

26

Kadangi administracinis skundas d?l sprendimo apmokestinti, priimto remiantis patikrinimo aktu, buvo atmestas, ITH kreip?si ? Tribunalul Bucure?ti (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija), tvirtindama, kad pranešimas apie mok?tin? mokest? prieštarauja PVM direktyvai.

27

Atsakovai pagrindin?je byloje savo ruožtu teigia, kad ITH žinojo aplinkybes, kurios gal?jo lemti projekt? neužbaigim?, ir prisi?m? su tuo susijusi? rizik?, o kalbant konkre?iau, kiek tai susij? su antruoju projektu, PVM tur?jo b?ti surinktas iš kontrahento, kurio vardu buvo ?vykdyti ?sigijimai.

28

Šiomis aplinkyb?mis Tribunalul Bucure?ti (Bukarešto apygardos teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

a)

Ar pagal [PVM direktyvos] nuostatas, vis? pirma 167 straipsn? ir 168 straipsn?, teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos princip[us], nediskriminavimo princip? ir mokes?i? neutralumo princip? draudžiama nuostata, pagal kuri? apmokestinamasis asmuo netenka teis?s ? PVM, susijusio su

tam tikromis investicinomis išlaidomis, kuri jis patiria, ketindamas įvykdyti apmokestinamąjį sandorą, atskaito tuo atveju, kai toks apmokestinamasis asmuo vėliau neįgyvendina numatytų investicijų?

b)

Ar pagal tas pačias nuostatas ir pagal tuos pačius principus draudžiama nuostata, pagal kuri investicijų nutraukimo atveju teisė atskaityti yra ginijama netgi kitomis aplinkybomis nei apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas ar mokesčių vengimas?

c)

Ar pagal tas pačias nuostatas ir pagal tuos pačius principus draudžiama aiškinti nuostatas taip, kad aplinkybės, kuriomis gali būti ginijama teisė atskaityti, nutraukus investicijas, apima:

–

vėliau pasireiškusi neįgyvendinti investicijų riziką, apie kurią apmokestinamasis asmuo žinojo investiciniuose išlaidų patyrimo momentu, kaip antai faktą, kad viešojo sektoriaus institucija nepatvirtino teritorinio plano, kuris yra būtinas nagrinėjamai investicijai atlikti,

–

ilgainiui vykstant ekonominių aplinkybių pasikeitimui, dėl kurio planuojama investicija prarado pelningumą, kurį turėjo tuo metu, kai buvo pradėta įgyvendinti?

d)

Ar [PVM direktyva] ir bendrieji Sąjungos teisės principai turi būti aiškinami taip, kad investicijų nutraukimo atveju:

–

piktnaudžiavimas arba mokesčių vengimas, kuriais grindžiama galimybė ginėti teisė atskaityti, yra preziumuojami, o gal mokesčių administratoriai turi įrodyti piktnaudžiavimą arba mokesčių vengimą,

–

piktnaudžiavimo arba mokesčių vengimo įrodymai gali būti pateikiami remiantis paprastomis prielaidomis, o gal yra būtini objektyvūs įrodymai?

e)

Ar pagal [PVM direktyvą] ir bendruosius Sąjungos teisės principus leidžiama, ar draudžiama nuostata, pagal kuri investicijų nutraukimo atveju piktnaudžiavimas arba mokesčių vengimas, kuriais grindžiama galimybė ginėti teisė atskaityti, konstatuojami, kai apmokestinamasis asmuo negali naudotis prekėmis ir paslaugomis, dėl kurių atskaito PVM, jokiais tikslais, įskaitant ir vien asmeninius tikslus?

f)

Ar [PVM direktyva] ir bendrieji Sąjungos teisės principai turi būti aiškinami taip, kad, nutraukus investicijas, aplinkybės, susiklosčiusios po to, kai apmokestinamasis asmuo patyrė išlaidų, pavyzdžiui: i) įvykusi ekonomikos krizė; arba ii) pasireiškusi neįgyvendinti investicijų rizika,

egzistavusi tuo metu, kai buvo patirtos investicij? išlaidos (pavyzdžiui, faktas, kad viešojo sektoriaus institucija nepatvirtino teritorinio plano, kuris yra b?tinas nagrin?jamai investicijai atlikti); arba iii) prognozi? d?l investicij? pelningumo pasikeitimas, yra su apmokestinamojo asmens ketinimais nesusijusios aplinkyb?s, ? kurias gali b?ti atsižvelgta nustatant jo bona fides?

g)

Ar [PVM direktyva], vis? pirma jos 184 ir 185 straipsni? nuostatos, teisinio saugumo ir teis?t? l?kesi? apsaugos principai, nediskriminavimo ir mokesi? neutralumo principai turi b?ti aiškinami taip, kad nutraukus investicijas prid?tin?s vert?s mokestis turi b?ti tikslinamas?

Kitaip tariant, ar teis? atskaityti PVM, susijus? su tam tikromis investicin?mis išlaidomis, kuri? patiria apmokestinamasis asmuo, ketinantis susieti jas su apmokestinamuoju sandoriu, pagal PVM tikslinimo mechanizm? yra gin?ijama, kai v?liau investicij? atsisakyta?

h)

Ar pagal [PVM direktyvos] nuostatas draudžiama nacionalin?s teis?s nuostata, pagal kuri? teis? ? PVM, susijusio su investicijomis, kurios buvo nutrauktos, atskait? gali b?ti išsaugota tik dviem konkre?iais atvejais, kurie apibendrintai nurodyti dviejuose Teisingumo Teismo sprendimuose: i) kai d?l aplinkybi?, nepriklausan?i? nuo apmokestinamojo asmens valios, jis niekada nenaudoja ši? preki? ir (arba) paslaug? savo ekonominei veiklai, kaip nurodyta 1998 m. sausio 15 d. Sprendime Ghent Coal Terminal (C?37/95, EU:C:1998:1); taip pat ii) kitais atvejais, kai preki? ir (arba) paslaug?, d?l kuri? pasinaudota teise ? atskait?, ?sigijimas nenaudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai d?l objektyvi? priežas?i?, nepriklausan?i? nuo jo valios, kaip nurodyta 1996 m. vasario 29 d. Sprendime INZO (C?110/94, EU:C:1996:67)?

i)

Ar pagal [PVM direktyv?] ir teisinio saugumo ir teis?t? l?kesi? apsaugos principus draudžiama, kad mokesi? administratoriai persvarstyt? ankstesni? mokestini? patikrinim? aktuose arba ankstesniuose sprendimuose, susijusiuose su administraciniais skundais, padarytas išvadas:

–

kad asmuo ?sigijo prekes ir paslaugas, ketindamas ?vykdyti apmokestinam?j? sandor?,

–

kad investicinio projekto sustabdymas arba nutraukimas ?vyko d?l konkre?ios aplinkyb?s, nepriklausan?ios nuo apmokestinamojo asmens valios?

2.

a)

Ar pagal [PVM direktyv?], vis? pirma jos 28 straipsn?, draudžiama, kad komisionieriaus mechanizmas b?t? taikomas netgi nesudarius ?galiojimo sutarties, kai n?ra atstovavimo santyki??

b)

Ar [PVM direktyva], vis? pirma jos 28 straipsnio nuostatos, turi b?ti aiškinamos taip, kad komisionieriaus mechanizmas yra taikomas, kai apmokestinamasis asmuo pastato statin? kito juridinio asmens reikm?ms ir s?lygomis, ta?iau siekia išsaugoti nuosavyb? ? š? pastat? ir tik

nuomoti j? tokiam kitam juridiniam asmeniui, kai baigiama min?to statinio statyba?

c)

Ar min?tos nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad min?tu atveju statytojas turi išrašyti s?skaitas fakt?ras, susijusias su pastato statybos investicin?mis išlaidomis, juridiniam asmeniui, kuriam šis pastatas bus išnuomotas baigus min?to pastato statyb?, ir surinkti atitinkam? PVM iš min?to juridinio asmens?

d)

Ar min?tos nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad min?tu atveju statytojas privalo išrašyti s?skait? fakt?r? už investicines išlaidas ir surinkti atitinkam? PVM, kai jis galutinai nutraukia statybos darbus d?l to, kad drastiškai sumaž?jo juridinio asmens, kuriam min?tas pastatas tur?jo b?ti išnuomotas, ekonomin?s veiklos apimtys, ir šis sumaž?jimas atsirado d?l gresian?io min?to juridinio asmens nemokumo?

e)

Ar [PVM direktyv?] nuostatas ir bendruosius S?jungos teis?s principus reikia aiškinti taip, kad mokes?i? administratoriai gali perkvalifikuoti apmokestinamojo asmens ?vykdytus sandorius, neatsižvelgdami ? pastarojo sudaryt? sutar?i? s?lygas, net jei nagrin?jamos sutartys n?ra suklastotos?

f)

Ar pagal [PVM direktyv?], vis? pirma teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principus, draudžiama, kad mokes?i? administratoriai persvarstyt? ankstesni? mokestini? patikrinim? aktuose arba ankstesniuose sprendimuose, susijusiuose su administraciniais skundais, padarytas išvadas, kad apmokestinamasis asmuo turi teis? ? PVM atskait??“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo a–i punkt?

29

Pirmojo klausimo a–i punktais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad teis? atskaityti pirkimo PVM už prekes, šiuo atveju nekilnojam?j? turt?, ir paslaugas, ?sigytas siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai atsisakoma iš pradži? numatyt? investicini? projekt?, o gal tokiu atveju reikia patikslinti š? PVM.

30

Pirmiausia reikia priminti, jog tam, kad suinteresuotasis asmuo gal?t? ?gyti teis? ? atskait?, reikia, pirma, kad jis b?t? „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?, ir, antra, kad nagrin?jamos prek?s ir paslaugos b?t? naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (2018 m. vasario 28 d. Sprendimas Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje ITH, kaip apmokestinamojo asmens, statusas n?ra gin?ijamas.

31

Be to, pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną mokestį. Todėl tik asmens statusas tuo momentu gali lemti teisės į atskaitą buvimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nuo to momento, kai mokesčių administratorius, remdamasis įmonės pateiktais duomenimis, sutiko, kad šiai įmonei būtų suteiktas apmokestinamojo asmens statusas, šis statusas iš principo nebegali būti vėliau panaikintas atgaline data dėl to, kad įvyko ar neįvyko tam tikri įvykiai, išskyrus sukėliavimo ar piktnaudžiavimo atvejus (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33

Vadinasi, PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog prekes ar paslaugas įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Pagal esamą ar numatomą prekių ar paslaugų naudojimą nustatoma tik pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal PVM direktyvos 168 straipsnį, apimtis ir galimų tikslinimų per būsimus laikotarpius apimtis, tačiau tai nedaro poveikio teisės į atskaitą atsiradimui (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad teisė į atskaitą iš principo išlieka, be kita ko, net ir tuomet, jei vėliau apmokestinamasis asmuo dėl jo valios nepriklausančių aplinkybių nenaudoja minėtų prekių ir paslaugų, dėl kurių buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

35

Dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad mokesčių administratorius neturi vertinti, ar pagrįsti motyvai, dėl kurių apmokestinamasis asmuo atsisakė iš pradžių numatytos ekonominės veiklos, nes bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatus, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktą ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 23 punktą).

36

Prielaidai, kad nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausančių aplinkybių buvimo rodymų negalima pateikti tokioje situacijoje, kai šis apmokestinamasis asmuo žinojo, jog egzistuoja rizika, kad gali būti neįmanoma įgyvendinti planuojamos veiklos, susijusi su teritorinio plano, būtinu aptariamoms investicijoms įgyvendinti, nepatvirtinimu valdžios institucijoje arba su investicinio projekto dėl pasikeitusių ekonominių aplinkybių prarastu pelningumu, negalima pritarti, nes iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad toks PVM direktyvos aiškinimas prieštarautų PVM neutralumo, kalbant apie įmonių mokesčių naštei, principui. Iš tiesų mokesčių tikslais vertinant

panaši? investicij? veikl? atsirast? nepagr?st? skirtum? tarp apmokestinamuosius sandorius jau vykdan?i? ?moni? ir kit? ?moni?, kurios investuodamos dar tik siekia prad?ti apmokestinam?j? veikl?, d?l kurios b?t? sudaryta apmokestinam?j? sandori?. Be to, atsirast? neteis?t? skirtum? tarp ši? ?moni?, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausyt? nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (žr., be kita ko, 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, 22 punkt?; 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 43 punkt? ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, 25 punkt?).

37

Taigi pakanka, kad apmokestinamasis asmuo iš tikr?j? b?t? ketin?s naudoti aptariamas prekes ir (arba) paslaugas ekonominei veiklai, d?l kurios pasinaudojo teise ? atskait?, vykdyti (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 24 punkt?; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, 17 punkt?; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, 39 punkt? ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, 18 punkt?).

38

Mokes?i? administratorius, žinoma, gali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo ?rodyt?, jog jo ketinim? patvirtina objektyvi informacija, o suk?iavimo ar piktnaudžiavimo atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apsimet? ketinantis prad?ti konkre?i? ekonomin? veikl?, ta?iau iš tikr?j? siek? kaip asmenin? ?sigyti turt?, d?l kurio gali b?ti pasinaudota atskaita, mokes?i? administratorius atgaline data gali reikalauti gr?žinti atskaitytas sumas, nes ši atskaita buvo suteikta remiantis klaidingais pareiškimais (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 24 punkt?; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, 23 ir 24 punktus ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, 39 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

39

Vis d?lto, nors kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr., be kita ko, 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, 51 punkt?), d?l šios galimyb?s mokes?i? administratorius investicij? nutraukimo atveju negali nustatyti ?rodin?jimo taisykli?, kaip antai piktnaudžiavimo ar suk?iavimo prezumpcijos, d?l kurios apmokestinamiesiems asmenims tapt? praktiškai ne?manoma arba pernelyg sud?tinga pasinaudoti teise ? PVM atskait?, kuri yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas.

40

Nagrin?jamu atveju ir su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris vienintelis turi kompetencij? vertinti pagrindin?s bylos faktines aplinkybes, reikia konstatuoti, pirma, kad iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? nematyti, kad ITH b?t? suk?iavusi arba kad b?t? jos piktnaudžiavimo rizikos. Kita vertus, taip pat negin?ijama, kad pirmin? ITH ketinim? naudoti pagrindin?je byloje nagrin?jamas prekes ir paslaugas savo apmokestinamiesiems sandoriams patvirtina objektyv?s ?rodymai.

41

D?l klausimo, ar, esant tokiai situacijai, kaip nagrin?jama pagrindin?je byloje, reikia patikslinti pirkimo PVM atskait?, b?tina priminti, kad PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas

tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą, tam, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape vykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grąžinti teisėtą atskaitą, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokesčiu apmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus. Taigi šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisėtą pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 20 punktas).

42

Iš tiesų pagal bendrą PVM sistemą tik prekėms ar paslaugoms, kurias apmokestinamieji asmenys naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, taikomi pirkimo mokesčiai gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita yra susijusi su pardavimo mokesčių surinkimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima nei rinkti pardavimo mokesčio, nei atskaityti pirkimo mokesčio (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 punktas).

43

Be to, Teisingumo Teismas patikslino: jei apmokestinamasis asmuo dėl jo valios nepriklausančių aplinkybių nenaudoja minėtų prekių ir paslaugų, dėl kurių buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, tam, kad būtų nustatyta, jog būtų „pasikeitim“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, nepakanka, kad nutraukus nuomos sutartį pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas dėl aplinkybių, kurios nepriklauso nuo jo savininko valios, kai parodyta, jog šis savininkas vis dar ketina jį naudoti apmokestinamosios veiklos tikslais ir imasi tam reikalingų veiksmų, nes tai reikštų teisės atskaitą ribojimą atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira – Investimentos Imobiliárias, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 punktą).

44

Glaudus ir tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 41 punkte primintą jurisprudenciją, turintis egzistuoti tarp teisės pirkimo PVM atskaitą ir numatytą apmokestinamąjį sandorį vykdyti išnyktų tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nebekeiktų naudoti aptariamų prekių ir paslaugų apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba naudotų juos neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti.

45

Darytina išvada, kad jei, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, apmokestinamasis asmuo vis dar ketina įsigyti prekes ir paslaugas naudoti apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, negalima manyti, kad yra vėlesnis veiksnys, kuriuos buvo atsižvelgta nustatant PVM atskaitos sumą, pasikeitimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnį. Taigi tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti taikomi šios direktyvos 184 ir 185 straipsniai, kiek tai susiję su atskaityto pirkimo PVM tikslinimu.

46

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmojo klausimo a–i punktus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad teisėtą atskaityti pirkimo PVM už prekes, šiuo atveju nekilnojamąjį turtą, ir paslaugas, įsigytas siekiant vykdyti

apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai iš pradžių numatytas investicinis projektas atsisakoma dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, ir kad nereikia tikslinti šio PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo vis dar ketina naudoti minėtas prekes apmokestinamosios veiklos tikslais.

Dėl antrojo klausimo a–f punktų

47

Antrojo klausimo a–f punktais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvų, visų pirma jos 28 straipsnis, reikia aiškinti taip, kad, nesant galiojimo sutarties be atstovavimo santykių, komisionieriaus mechanizmas taikytinas, jeigu apmokestinamasis asmuo pastato statinį pagal kito asmens, kuris turėtų minėtą statinį išsinuomoti, poreikius ir reikalavimus.

48

Siekiant atsakyti į šį klausimą pirmiausia reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę realybę yra pagrindinis kriterijus taikant bendrą PVM sistemą (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49

Be to, PVM direktyvos 28 straipsnis, pagal kurį apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikomas pats gavusiu ir suteikusiu aptariamąsias paslaugas, sukuria dviejų tapatybių paslaugą, teikiamą viena po kitos, teisinę fikciją. Pagal šią fikciją subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientui (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo Komisija / Liuksemburgas, C-274/15, EU:C:2017:333, 85 ir 86 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

50

Galiausiai Teisingumo Teismas konstatavo, kad tie patys motyvai galioja kalbant apie prekiųsigijimą pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant yra mokamas komisinis atlyginimas, kaip nurodyta PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte, kuris taip pat numatytas šios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“. Taigi ši nuostata sukuria dviejų tapatybių vienas po kito vykdomą prekių tiekimo sandorį, patenkančią į PVM taikymo sritį, teisinę fikciją (2017 m. gegužės 4 d. Sprendimo Komisija / Liuksemburgas, C-274/15, EU:C:2017:333, 88 punktas).

51

Darytina išvada, jog tam, kad būtų galima taikyti šias nuostatas, turi būti vykdytos dvi sąlygos, t. y. pirma, turi būti galiojimas, kurį vykdydamas komisionierius komitento naudai dalyvauja tiekiant prekes ir (arba) teikiant paslaugas, ir, antra, komisionieriaussigytų prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas ir komitentui parduotų ar perleistų prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas turi būti tapatus.

52

Kalbant apie pirmąją iš šių sąlygų, kuri konkrečiau nagrinėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvoje išties nenumatyta, kokia

forma, raštu ar žodžiu, turi būti suteiktas aptariamas galiojimas. Vis dėlto, kadangi šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte aiškiai vartojama sąvoka „sutartis“, o šios direktyvos 28 straipsnyje patikslinta, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti „kito asmens naudai“, reikia daryti išvadą, kad tarp komisionieriaus ir komitento turi būti susitarimas dėl atitinkamo galiojimo suteikimo.

53

Vis dėlto iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad toks susitarimas būtų sudarytas pagrindinėje byloje. Galiausiai patikrinti, ar taip yra nagrinėjamu atveju, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją vertinti jo nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes.

54

Dėl antrosios sąlygos, susijusios su nagrinėjamų sandorių tapatumu, pakanka konstatuoti, kad ir PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte, ir 28 straipsnyje numatyta, kad komisionieriaus gautos prekės ir (arba) jam suteiktos paslaugos turi būti perduotos komitentui. Tai reiškia ne tik tai, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, kad nagrinėjami sandoriai turi būti tapatūs, bet ir tai, kad prireikus turi būti perduota su jais susijusi nuosavybės teisė.

55

Vis dėlto esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinė byloje, kuriai būdinga tai, kad apmokestinamasis asmuo siūgyja prekių ir paslaugų savo vardu ir naudai, o ne kito asmens naudai, kad galėtų teikti paslaugas, pritaikytas prie konkrečio tam tikro kliento poreikio, šio sprendimo 48 punkte nurodyta antroji sąlyga akivaizdžiai nėra vykdyta, nes nėra nuosavybės teisės perdavimo tarp tariamo komisionieriaus ir tariamo komitento.

56

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, 2 antrojo klausimo a–f punktus reikia atsakyti, kad PVM direktyva, visų pirma jos 28 straipsnis, turi būti aiškinama taip, kad, nesant galiojimo sutarties be atstovavimo santykių, komisionieriaus mechanizmas netaikytinas, jeigu apmokestinamasis asmuo pastato statinį pagal kito asmens, kuris turėtų minėtą statinį išsinuomoti, poreikius ir reikalavimus.

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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad teisė atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už prekes, šiuo atveju nekilnojamąjį turtą, ir paslaugas, siūgytas siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai iš pradžių numatytą investicini

projektą atsisakoma dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, ir kad nereikia tikslinti šio PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo vis dar ketina naudoti minėtas prekes apmokestinamosios veiklos tikslais.

2.

Direktyva 2006/112, visų pirma jos 28 straipsnis, turi būti aiškinama taip, kad, nesant įgaliojimo sutarties be atstovavimo santykių, komisionieriaus mechanizmas netaikytinas, jeigu apmokestinamasis asmuo pastato statinį pagal kito asmens, kuris turėtų minėtą statinį išsinuomoti, poreikius ir reikalavimus.

Parašai.

( \*1 ) Proceso kalba: rumunų.