

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. spalio 6 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo PVM atskaita – Prekės ir paslaugos, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja ilgalaikiam turtui pasigaminti – 184–187 straipsniai – Atskaitos tikslinimas – Pareiga patikslinti PVM atskaitą, kai apmokestinamasis asmuo likviduojamas ir išregistruojamas iš PVM mokėtojų registro“

Byloje C-293/21

dėl Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 28 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2021 m. gegužės 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Vittamed technologijos“, likviduojama,

prieš

Valstybinis mokesčių inspekcija,

dalyvaujant

Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai,

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai D. Gratsias ir Z. Csehi (pranešėjas),

generalinis advokatas T. Ąapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos K. Dieninio ir V. Kazlauskaitės-Švenčionienės,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir L. Lozano Palacios,

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) 184–187 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant likviduojamos UAB „Vittamed technologijos“ (toliau – *Vittamed*) ir Valstybinis mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ginčą dėl pareigos patikslinti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą už prekes ir paslaugas, dėl kurios buvo pasinaudota teise į atskaitą ir kurios buvo įsigytos siekiant pasigaminti ilgalaiką turtą, kuris nebuvo ir niekada nebebus panaudotas ketintai vykdyti apmokestinamajai ekonominei veiklai nusprendus likviduoti apmokestinamąjį asmenį ir jį išregistruoti iš PVM mokėtojų registro.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 167 straipsnis suformuluotas taip:

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

4 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta:

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

5 Minėtos direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriuje „Atskaitos tikslinimas“, be kita ko, yra 184, 185 ir 187 straipsniai.

6 Tos pačios direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

7 PVM direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„1. Visą pirmą atskaitą 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.“

8 Šios direktyvos 186 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

9 Minutos direktyvos 187 straipsnyje tvirtinta:

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

Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad PVM atskaita turi būti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

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

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

Lietuvos teisė

10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35/1271) (toliau – PVM įstatymas) 58 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta:

„PVM mokėtojas turi teisę traukti iš PVM atskaitų pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai:

„...> PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui <...>“

11 PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Paaiškėjus, kad prekės ir (arba) paslaugos, jeigu į (o jeigu jos pasigamintos, – joms pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo trauktas (traukta) iš atskaitų, pradėtos naudoti kitai negu šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai arba prarandamos, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą <...>“

12 PVM įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamąjį asmenį išregistruojant iš PVM mokėtojų arba PVM mokėtojui pasibaigiant jo likvidavimo, išregistruojamo iš PVM mokėtojų arba likviduojamo asmens PVM deklaracijoje šio įstatymo 66 ir 67 straipsniuose nustatyta tvarka patikslinama PVM atskaita ir biudžetą grąžinamas iš PVM atskaitų trauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikio turto, kurios nebebus panaudotos šio įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 *Vittamed* yra Lietuvoje steigta bendrovė, kurios veikla – technikos mokslų tiriamieji ir taikomieji darbai.

14 Nuo 2012 m. kovo 1 d. bendrovė neatliko jokio PVM apmokestinamojo prekių tiekimo ar

paslaugų teikimo.

15 2012 ir 2013 m. *Vittamed* įsigijo, be kita ko, prekių ir paslaugų, susijusių su Europos Sąjungos lėšomis finansuojamo tarptautinio projekto vykdymu – šio projekto tikslas buvo sukurti medicininio diagnostikos ir stebėjimo prietaiso prototipą, o vėliau šiuo įrenginiu prekiauti rinkoje. Jai buvo išrašytos aštuonios sąskaitos faktūros. Ji atskaitė ir traukė 87 987 EUR pirkimo PVM už šių prekių tiekimą ir paslaugų teikimą. Atitinkamas projektas buvo baigtas 2013 m. gruodžio 31 d.

16 Šias prekes ir paslaugas *Vittamed* naudojo siekdama sukurti nematerialią ilgalaikę turtą (licencijos) ir materialią ilgalaikę turtą (prietaisų prototipai). Ji norėjo naudoti šį ilgalaikę turtą savo būsimai apmokestinamajai veiklai.

17 Pabaigus šį projektą, *Vittamed* 2014 ir 2015 m. buvo nuostolingi, o ankstesnis šios bendrovės nepaskirstytas nuostolis nuolat didėjo. Atsižvelgiant į šiuos nuostolingus metus ir nesant užsakyimų ir potencialių pajamų, buvo nuspręsta minėtos bendrovės veiklos nebetęsti. Konstatavus, jog *Vittamed* vykdoma mokslinė kuriamoji veikla nebus pelninga, jos vienintelis akcininkas 2015 m. rugpjūčio mėn. sprendimu nusprendė šią bendrovę likviduoti.

18 2015 m. rugsėjo 10 d. *Vittamed* įgijo „likviduojamo juridinio asmens“ teisinį statusą.

19 Tą pačią dieną rugsėjo 23 d. *Vittamed* pateikė prašymą išregistruoti ją iš PVM mokėtojų registro ir išregistruojamo iš PVM mokėtojų asmens paskutinio mokestinio laikotarpio nuo 2015 m. rugsėjo 1 d. iki 2015 m. rugsėjo 23 d. PVM deklaraciją. *Vittamed* šioje deklaracijoje nepatiksino jokių neparduotų prekių ar paslaugų likučių tenkančių PVM atskaitos.

20 Tą pačią dieną *Vittamed* buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro.

21 Pagal 2017 m. gruodžio 28 d. pavedimą tikrinti Kauno apskrities valstybinę mokesčių inspekcija atliko *Vittamed* mokestinį patikrinimą.

22 2019 m. sausio 24 d. sprendimu Kauno apskrities valstybinę mokesčių inspekcija iš esmės konstatavo, kad, nusprendus *Vittamed* likviduoti, jai atsirado pareiga tikslinti pirkimo PVM atskaitą ir grąžinti į biudžetą PVM nuo įsigytų prekių ar paslaugų, kurios nebus panaudotos PVM apmokestinamai veiklai vykdyti. Todėl ji nurodė *Vittamed* papildomai sumokėti 87 987 EUR PVM, 30 427 EUR delspinigių ir 8 798 EUR baudą, atitinkančią 10 % mokėtino PVM.

23 *Vittamed* apskundė šį sprendimą Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, motyvuodama tuo, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją išlaidų, patiriamų ketinant vykdyti ekonominę veiklą, galima atskaityti pirkimo PVM ir tuo atveju, kai ekonominės veiklos planas žlunga ir suplanuoti apmokestinamieji sandoriai nesudaromi.

24 2019 m. balandžio 19 d. sprendimu Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos paliko galioti Kauno apskrities nacionalinės mokesčių inspekcijos sprendimą.

25 *Vittamed* pateikė skundą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2019 m. birželio 20 d. sprendimu ji atmetė šį skundą kaip nepagrįstą.

26 *Vittamed* apskundė šį sprendimą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Lietuva); 2019 m. spalio 10 d. sprendimu šis skundas buvo atmestas.

27 *Vittamed* dėl šio sprendimo padavė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja, ar pagrindin?je byloje egzistuoja pareiga tikslinti PVM atskait?, nepaisant to, kad vienintelis apmokestinamojo asmens akcininkas nusprend? j? likviduoti ir kad d?l šio sprendimo šis apmokestinamasis asmuo pateik? prašym? išregistruoti j? iš PVM mok?tojų registro ir šis prašymas buvo patenkintas. Šiuo klausimu jis pabr?žia, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra akivaizdus prieštaravimas.

29 Pirma, remdamasis 2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler* (C?374/19, EU:C:2020:546) 20 punktu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas primena, kad PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatyto tikslinimo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? pirkimo PVM atskait? su atitinkam? prekį ar paslaug? naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Remdamasis 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas* (C?532/16, EU:C:2018:228) 38 punktu, šis teismas pažymi, kad pagal bendr? PVM sistem? tik prek?ms ar paslaugoms, kurias apmokestinamieji asmenys naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, taikomi pirkimo mokes?iai gali b?ti atskaitomi. Šiuo klausimu min?tas teismas pabr?žia, kad pagal 2018 m. geguž?s 31 d. Sprendimo *Kollroß ir Wirtl* (C?660/16 ir C?661/16, EU:C:2018:372) 56 punkt? PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį tikslinimas atliekamas vis? pirma tada, kai, pateikus PVM deklaracij?, pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma. Galiausiai tas teismas nurodo 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara* (C?734/19, EU:C:2020:919) 44–46 punktus ir pažymi, kad šis glaudus ir tiesioginis ryšys, turintis egzistuoti tarp teis?s ? pirkimo PVM atskait? ir numatyt? apmokestinam?j? sandorį ?vykdymo, išnyksta tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nebeketina naudoti aptariam? prekį ir paslaug? apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba naudoja juos neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti.

30 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad atitinkamo apmokestinamojo asmens vienintelio akcininko priimtas sprendimas j? likviduoti ir šio apmokestinamojo asmens pateiktas prašymas j? išregistruoti iš PVM mok?tojų registro objektyviai patvirtina, kad apmokestinamasis asmuo nebeketino prekį ir paslaug?, už kurias sumok?tas PVM buvo ?trauktas ? atskait?, naudoti vykdant apmokestinam?j? ekonomin? veiklą, ir tai yra v?lesnis (po PVM deklaracijos pateikimo) veiksnis, ? kuriuos buvo atsižvelgta nustatant PVM atskaitos sum?, pasikeitimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsn?. Šis teismas pabr?žia, kad toks vertinimas atitinka PVM ?statymo 69 straipsnio 1 dalį.

31 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo jurisprudenciją, suformuot? 1998 m. sausio 15 d. Sprendime *Ghent Coal Terminal* (C?37/95, EU:C:1998:1, 19 ir 20 punktai), 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, 40 ir 42 punktai) ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendime *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834, 25 punktas), pagal kuri? teis? ? atskait? iš principo išlieka, net ir tuomet, jei v?liau d?l nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausan?i? aplinkybi? jis nenaudoja prekį ir paslaug?, d?l kuri? buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, ir pabr?žia, kad apmokestinamasis asmuo išsaugo teis? ? atskait? nuo to momento, kai j? ?gyja, net jei jis d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? negal?jo prekį ar paslaug?, d?l kuri? taikyta atskaita, naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams. Jis teigia, jog remiantis šia jurisprudencija galima manyti, kad, išskyrus PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyt? atvej?, teis? ? pirmin? PVM atskait? išlieka ir pareiga tikslinti PVM neatsiranda, jei prek?s ar paslaugos atitinkamai ekonominei veiklai nebuvo panaudotos d?l nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausan?i? aplinkybi?.

32 Šiuo aspektu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, remiantis sprendimu d?l apmokestinamojo asmens likvidavimo ir prašymu išregistruoti j? iš PVM mok?tojų registro, kuriuos šis apmokestinamasis asmuo iš esm?s pateikia savo iniciatyva, galima

nustatyti „nuo [apmokestinamojo asmens] valios nepriklausan?i? aplinkybi?“ buvim?, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 31 punkte nurodyt? jurisprudencij?. Jis pažymi, kad šiuo atveju *Vittamed* nurod?, jog sprendimas likviduoti priimtas atsižvelgiant ? nuolat did?jan?ius nuostolius, užsakym? ir galim? pajam? nebuvim? ir vieninteliam akcininkui suabejojus planuotos vykdyti ekonomin?s veiklos pelningumu. Mokes?i? administratorius ir kitos pagrindin? byl? nagrin?jusios institucijos nusprend?, kad *Vittamed* vienintelio akcininko sprendimas j? likviduoti buvo priimtas be ?rodym? nusta?ius, jog *Vittamed* veikla nebus pelninga, ir kad šis sprendimas bei prašymas išregistruoti j? iš PVM mok?tojų registro n?ra „nuo [*Vittamed*] valios nepriklausan?ios aplinkyb?s“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 31 punkte nurodyt? jurisprudencij?.

33 Vis d?lto, nurod?s 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara* (C?734/19, EU:C:2020:919) 35 punkt?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas primena, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog mokes?i? administratorius neturi vertinti, ar priežastys, d?l kuri? apmokestinamasis asmuo atsisak? iš pradži? ketintos vykdyti ekonomin?s veiklos, yra pagr?stos, nes bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultatus, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM.

34 D?l ši? priežas?i? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, kaip gin?o pagrindin?je byloje aplinkyb?mis nustatyti, ar yra „nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausan?i? aplinkybi?“ kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 31 punkte nurodyt? jurisprudencij?. Konkre?iai kalbant, jis nori sužinoti, ar tokiam kvalifikavimui pakanka tik apmokestinamojo asmens abstraktaus pareiškimo ir ar apskritai ši? aplinkyb? b?tina vertinti, kai prek?s ar paslaugos nepanaudotos ir niekada nebus panaudotos d?l šio apmokestinamojo asmens likvidavimo.

35 Galiausiai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažym?jo, kad 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair* (C?249/17, EU:C:2018:834) 25 punkte Teisingumo Teismas nurod?, kad atsiradusi teis? ? atskait? išlieka, net jei v?liau planuojama ekonomin? veikla nebuvo vykdoma ir d?l to nebuvo sudaryta apmokestinam?j? sandori? „arba“ kai apmokestinamasis asmuo negal?jo naudoti prek? ar paslaug?, d?l kuri? atsirado teis? ? atskait?, apmokestinamiesiems sandoriams d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi?. Anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, šiame 25 punkte vartojant sujungiam?j? jungtuk? „arba“ siekiama išskirti dvi savarankiškas situacijas – pirma, kai ekonomin? veikla po teis?s ? atskait? atsiradimo nebuvo vykdoma ir, antra, kai prek?s ar paslaugos, d?l kuri? buvo pasinaudota teise ? atskait?, nebuvo panaudotos ekonominei veiklai. Vis d?lto tai, kad prek?s ar paslaugos nebuvo panaudotos „d?l nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausan?i? aplinkybi?“, pamin?ta tik antruoju atveju, kuris, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, neapima apmokestinamojo asmens likvidavimo. Šiuo klausimu jis remiasi 1996 m. vasario 29 d. Sprendimu *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67).

36 Šiomis aplinkyb?mis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 184–187 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad apmokestinamasis asmuo (ne)privalo patikslinti už ilgalaikiam turtui pasigaminti atskaitytas prek? ir paslaug? pirkimo (?sigijimo) [PVM] sumas, kai šio turto nebeketinama naudoti apmokestinamoje ekonomin?je veikloje, nes apmokestinamojo asmens savininkas (akcininkas) nusprendžia j? likviduoti ir šis apmokestinamasis asmuo pateikia prašym? j? išregistruoti iš PVM mok?tojų registro?

Ar atsakymui ? š? klausim? yra reikšmingos priežastys, d?l kuri? nusprendžiama likviduoti apmokestinam?j? asmen?, t. y. tai, kad sprendimas likviduoti š? asmen? priimtas atsižvelgiant ? did?jan?ius nuostolius, užsakym? nebuvim? bei akcininkui suabejojus planuotos (ketintos) vykdyti

ekonominės veiklos pelningumu“

Dėl prejudicinio klausimo

37 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, pirma, ar PVM direktyvos 184–187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant ilgalaikiam turtui pasigaminti skirtas prekes ar paslaugas, atskaitą, jeigu dėl šio apmokestinamojo asmens savininko ar vienintelio akcininko sprendimo jį likviduoti, taip pat dėl minėto apmokestinamojo asmens prašymo išregistruoti jį iš PVM mokėtojų registro ir dėl to, kad jis buvo išregistruotas, pasigamintas ilgalaikis turtas nepanaudotas ir niekada nebus panaudotas apmokestinamajai ekonominei veiklai. Antra, iš esmės jis klausia, ar priežastys, kuriomis būtų galima pateisinti sprendimą likviduoti tą apmokestinamąjį asmenį, taigi ir ketintos vykdyti apmokestinamosios ekonominės veiklos atsisakymą, pavyzdžiui, nuolat didėjantys nuostoliai, užsakymų nebuvimas ir apmokestinamojo asmens akcininko abejonų dėl ketintos vykdyti ekonominės veiklos pelningumo, turi tokios jo pareigai patikslinti atitinkamą PVM atskaitą. Galiausiai jis klausia, ar pakanka vien atitinkamo apmokestinamojo asmens abstraktaus pareiškimo dėl šios priežasties buvimo, ar, atvirkščiai, šios priežasties buvimas turi būti rodytas.

38 Pirma, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją apmokestinamąjį asmenį teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Atskaitos sistema, taigi ir grąžinimu, siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtiną ar sumokėtą PVM naštos. Vadinas, pagal bendrą PVM sistemą užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2020 m. liepos 9 d. Sprendimas *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 18 punktą).

40 Kaip ne kartą pažymėjo Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Konkrečiai kalbant, ši teisė taikoma iš karto dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius (2018 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

41 Pagal bendrą PVM sistemą tik prekės ar paslaugoms, kurias apmokestinamieji asmenys naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, taikomi pirkimo mokesčiai gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu (2020 m. liepos 9 d. Sprendimas *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Reikia priminti, kad 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 pirminis atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal PVM direktyvos 168 straipsnį, apimtis ir galimybė tikslinimui per būsimus laikotarpius apimtis, tačiau tai nedaro poveikio teisės į atskaitą atsiradimui (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 33 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Teisingumo Teismas taip pat ne kartą yra nusprendęs, kad atsiradusi teisė į atskaitą išlieka,

net jei vėliau planuojama ekonominė veikla nebuvo vykdoma ir dėl to nebuvo sudaryta apmokestinamųjų sandorių (1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 punktas ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktas) arba kai apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, dėl kurių atsirado teisė? atskaitų, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių (1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, 20 punktas; 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktas ir 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

44 Aiškinant kitaip, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su žmonės mokesčių našta. Dėl to, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investavimo veiklą, atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių žmonių ir kitų žmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių žmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 22 punktas ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktas).

45 Vis dėlto, kalbant apie klausimą, kaip 1996 m. vasario 29 d. Sprendime *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67) akcentuotas principas, pagal kurį teisė? atskaitų? gyjama, net jeigu veikla nutraukiama prieš pradėdant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, turi būti derinamas su PVM direktyvos nuostatomis dėl atskaitos tikslinimo, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisė? pirkimo PVM atskaitų su atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad jei apmokestinamojo asmens? gytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems ar? PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima nei rinkti pardavimo mokesčių, nei atskaityti pirkimo mokesčių (2021 m. gegužės 18 d. Nutarties *Skellefteå Industrihus*, C-248/20, EU:C:2021:394, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Teisingumo Teismas taip pat priminė, kad PVM direktyvos 184 straipsnyje pareigos tikslinti PVM atsiradimas apibrėžiamas kuo plačiau ir kad pagal jo formuluotą neatmetamas *a priori* joks galimas neteisingos atskaitos atvejis, nes pareigos patikslinti bendrą apimtį patvirtina aiškus išimčių, numatytų PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, sąrašas (šiuo klausimu žr. 2021 m. gegužės 18 d. Nutarties *Skellefteå Industrihus*, C-248/20, EU:C:2021:394, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

47 Be to, Teisingumo Teismas nurodė, kad jei apmokestinamasis asmuo dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių nenaudoja paslaugų ar turto, kaip antai pastato, dėl kurio buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, tam, kad būtų nustatyta, jog būtų „pasikeitimų“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, nepakanka, kad nutraukus nuomos sutartį pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas, net kai? rodyta, jog apmokestinamasis asmuo vis dar ketina jį naudoti apmokestinamosios veiklos tikslais ir imasi tam reikalingų veiksmų, nes tai reikštų teisės? atskaitų ribojimą atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 punktas ir 2021 m. gegužės 18 d. Nutarties *Skellefteå Industrihus*, C-248/20, EU:C:2021:394, 44 punktas).

48 Taigi, jei apmokestinamasis asmuo nebeketina atitinkamų prekių ar paslaugų naudoti

apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba jas naudoja neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, glaudus ir tiesioginis ryšys, kuris turi egzistuoti tarp teis?s ? pirkimo PVM atskait? ir numatyt? apmokestinam?j? sandori? sudarymo, yra nutrauktas ir d?l to turi b?ti taikomas tikslinimo mechanizmas, numatytas PVM direktyvos 184–187 straipsniuose (šiuo klausimu žr. 2021 m. geguž?s 18 d. Nutarties *Skellefteå Industrihus, C?248/20*, EU:C:2021:394, 45 ir 46 punktus ir juose nurodyt? jurisprudencij?).

49 Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad d?l likvidavimo ir išregistravimo iš PVM mok?toj? registro atitinkamas apmokestinamasis asmuo galutinai nebeteri jokio ketinimo naudoti pasigaminto ilgalaikio turto apmokestinamiesiems sandoriams. Šiai situacijai pasitvirtinus (tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), reikia konstatuoti, kad „glaudus ir tiesioginis ryšys“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 45 punkte primint? jurisprudencij?, kuris turi egzistuoti tarp teis?s ? pirkimo PVM atskait? ir apmokestinam?j? pardavimo sandori? sudarymo, yra nutrauktas ir kad turi b?ti taikomas PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas.

50 Vis d?lto pažym?tina, kad kitaip gali b?ti tuo atveju, kai d?l atitinkamo apmokestinamojo asmens likvidavimo buvo sudaryta apmokestinam?j? sandori?, pavyzdžiui, parduotas turtas, kad b?t? padengtos jo skolos, nors tai n?ra to apmokestinamojo asmens iš pradži? ketinta vykdyti ekonomin? veikla.

51 Šiuo aspektu Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad kadangi pati veikla turi b?ti vertinama neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, vien tai, kad prad?jus apmokestinamajam asmeniui bankroto proced?r? kei?iasi šio apmokestinamojo asmens sandori? tikslai pagal nacionalin?je teis?je šiuo klausimu numatyt? tvark?, t. y. šie tikslai susij? nebe su ilgalaikio jo ?mon?s veikla, o tik su jos likvidavimu siekiant padengti skolas po jos likvidavimo, savaime negali tur?ti ?takos su šia ?mone susijusi? sandori? ekonominiam pob?džiui (2021 m. birželio 3 d. Sprendimo *Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava ir kt.*, C?182/20, EU:C:2021:442, 38 punktas).

52 Taigi Teisingumo Teismas nusprend?, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai ar nacionalin? praktika, pagal kuriuos, prad?jus ?kio subjekto bankroto proced?r?, per kuri? jo turtas turi b?ti likviduotas kreditori? naudai, automatiškai atsiranda šio ?kio subjekto pareiga patikslinti PVM už prekes ar paslaugas, ?sigytas prieš paskelbiant jo bankrot?, atskait?, jeigu tokios proced?ros prad?jimas nekliudo min?tam ?kio subjektui t?sti ekonomin?s veiklos, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 9 straipsn?, vis? pirma atitinkamos ?mon?s likvidavimo tikslais (2021 m. birželio 3 d. Sprendimo *Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava ir kt.*, C?182/20, EU:C:2021:442, 45 punktas).

53 Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad apmokestinamojo asmens prek?s ar paslaugos liko neparduotos, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateikto klausimo pirmą dalį reikia atsakyti: PVM direktyvos 184–187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant ilgalaikiam turtui pasigaminti skirtas prekes ar paslaugas, atskaitę, jeigu dėl šio apmokestinamojo asmens savininko ar vienintelio akcininko sprendimo į likviduoti, taip pat dėl minėto apmokestinamojo asmens prašymo išregistruoti į PVM mokėtojų registro ir dėl to, kad jis buvo išregistruotas, pasigamintas ilgalaikis turtas nepanaudotas ir niekada nebus panaudotas apmokestinamajai ekonominei veiklai (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas).

55 Antra, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją PVM direktyvos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad teisę atskaityti pirkimo PVM už prekes ar paslaugas, įsigytas siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai iš pradžių numatytą investicinį projektą atsisakoma dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, ir kad nereikia tikslinti šio PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo vis dar ketina naudoti šias prekes apmokestinamosios veiklos tikslais (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 46 punktas).

56 Taikant šią jurisprudenciją daroma prielaida, kad apmokestinamasis asmuo vis dar ketina naudoti šias prekes ar paslaugas apmokestinamiesiems sandoriams; ši sąlyga neatrodo tenkinama tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinis byloje, kai, kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, apmokestinamasis asmuo buvo likviduotas ir išregistruotas iš PVM mokėtojų registro.

57 Vadinas, tai, kad apmokestinamojo asmens likvidavimas ir dėl to ketintos vykdyti apmokestinamosios ekonominės veiklos atsisakymas gali būti pateisinti priežastimis, kurios gali būti laikomos nuo jo valios nepriklausančiomis aplinkybėmis, neturi įtakos jo pareigai patikslinti PVM atskaitę.

58 Be to, mokesčių administratorius neturi vertinti, ar priežastys, dėl kurių apmokestinamasis asmuo atsisakė iš pradžių numatytos ekonominės veiklos, yra pagrįstos, 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 (2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

59 Atsižvelgiant į šią jurisprudenciją, nereikia nagrinėti likusios klausimo antros dalies, t. y. ar pakanka vien abstraktaus pareiškimo apie priežastis, kuriomis grindžiamas sprendimas likviduoti apmokestinamąjį asmenį.

60 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateikto klausimo antrą dalį reikia atsakyti taip: priežastys, kuriomis būtų galima pateisinti sprendimą likviduoti apmokestinamąjį asmenį, taigi ir ketintos vykdyti apmokestinamosios ekonominės veiklos atsisakymą, pavyzdžiui, nuolat didėjantys nuostoliai, užsakymų nebuvimas ir apmokestinamojo asmens akcininko abejonų dėl ketintos vykdyti ekonominės veiklos pelningumo, neturi įtakos jo pareigai patikslinti atitinkamą PVM atskaitę, nes šis apmokestinamasis asmuo galutinai nebetina naudoti minėto ilgalaikio turto apmokestinamiesiems sandoriams.

61 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 184–187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti pirkimo PVM, sumokėto įsigyjant ilgalaikiam turtui pasigaminti skirtas prekes ar paslaugas, atskaitę, jeigu dėl šio apmokestinamojo asmens savininko ar vienintelio akcininko sprendimo į likviduoti, taip pat dėl minėto apmokestinamojo asmens prašymo išregistruoti į PVM mokėtojų registro ir dėl to,

kad jis buvo išregistruotas, pasigamintas ilgalaikis turtas nepanaudotas ir niekada nebus panaudotas apmokestinamajai ekonominei veiklai. Priežastys, kuriomis būtų galima pateisinti sprendimą likviduoti tą apmokestinamąjį asmenį, taigi ir ketintos vykdyti apmokestinamosios ekonominės veiklos atsisakymą, pavyzdžiui, nuolat didėjantys nuostoliai, užsakymų nebuvimas ir apmokestinamojo asmens akcininko abejonės dėl ketintos vykdyti ekonominės veiklos pelningumo, neturi jėgos jo pareigai patikslinti atitinkamą PVM atskaitą, nes šis apmokestinamasis asmuo galutinai nebetina naudoti minėto ilgalaikio turto apmokestinamiesiems sandoriams.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 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 (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184–187 straipsniai

turi būti aiškinami taip:

apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto įsigyjant ilgalaikiam turtui pasigaminti skirtas prekes ar paslaugas, atskaitą, jeigu dėl šio apmokestinamojo asmens savininko ar vienintelio akcininko sprendimo ją likviduoti, taip pat dėl minėto apmokestinamojo asmens prašymo išregistruoti ją iš PVM mokėtojų registro ir dėl to, kad jis buvo išregistruotas, pasigamintas ilgalaikis turtas nepanaudotas ir niekada nebus panaudotas apmokestinamajai ekonominei veiklai. Priežastys, kuriomis būtų galima pateisinti sprendimą likviduoti tą apmokestinamąjį asmenį, taigi ir ketintos vykdyti apmokestinamosios ekonominės veiklos atsisakymą, pavyzdžiui, nuolat didėjantys nuostoliai, užsakymų nebuvimas ir apmokestinamojo asmens akcininko abejonės dėl ketintos vykdyti ekonominės veiklos pelningumo, neturi jėgos jo pareigai patikslinti atitinkamą PVM atskaitą, nes šis apmokestinamasis asmuo galutinai nebetina naudoti minėto ilgalaikio turto apmokestinamiesiems sandoriams.

Jarukaitis

Gratsias

Csehi

Paskelbta 2022 m. spalio 6 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris

Dešimtosios kolegijos pirmininkas

A. Calot Escobar

I. Jarukaitis

* Proceso kalba: lietuvi?