

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gegužės 4 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 185 straipsnis – Pirkimo PVM atskaitos tikslinimas – Nurašytas turtas – Vėlesnė vertė kaip atliekų – Tinkamai įrodytas ar patvirtintas sunaikinimas arba pašalinimas“

Byloje C-127/22

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2022 m. vasario 16 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2022 m. vasario 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Balgarska telekomunikatsionna kompania“ EAD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, teisėjai J.-C. Bonichot ir O. Spineanu-Matei (pranešėjas),

generalinį advokatą T. Ąapeta,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– „*Balgarska telekomunikatsionna kompania*“ EAD, atstovaujamos advokatai O. P. Hadzhiyski ir T. M. Mollahasan,

– Direktor na „*Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika*“ – Sofia, atstovaujamo T. Todorov,

– Europos Komisijos, atstovaujamos D. Drambozova, J. Jokubauskaitės ir V. Uher,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 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) 185 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant „Balgarska telekomunikatsionna kompania“ EAD (toliau – BTK) ir Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika» – Sofia (Sofijos skundą, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos viršininkas, Bulgarija) ginčą dėl Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (Teritorinė direkcija prie Nacionalinės pajamų agentūros, Bulgarija) Didelių mokesčių mokėtojų ir draudikų skyriaus vyriausiojo mokesčių inspektoriaus sprendimo, kuriuo atmestas BTK prašymas grąžinti sumas, sumokėtas už iš pradžių atliktus pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos patikslinimus dėl įvairių ilgalaikio turto vienetų ir atsargų nurašymo 2014–2017 m.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

„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.“

4 Šios direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

5 Minėtos direktyvos 185 straipsnis išdėstyta taip:

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 vykus vagystei.“

6 Direktyvos 186 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

Bulgarijos teisė

7 2006 m. liepos 21 d. *zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., p. 8; toliau – ZDDS) redakcijos, taikytinos nuo 2017 m. sausio 1 d., 78 straipsnyje nustatyta:

„1. Atskaitytas pirkimo PVM yra mokesčio suma, kuri apmokestinamasis asmuo pagal šį įstatymą atskaito tais metais, kai pasinaudojo teise į atskaitą.

2. Pasikeitus apmokestinamajai vertei, nutraukus tiekimą arba pakeitus tiekimo pobūdį, apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti atskaitytą PVM sumą.

<...>“

8 ZDDS 79 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris visiškai, iš dalies arba proporcingai panaudojimo lygiui nepriklausomai veiklai vykdyti atskaito mokesčio kreditą už prekes, kurias jis pagamino, įsigijo ar importavo, šias prekes likvidavus, nustatius, kad ši prekė nėra, arba jas nurašius, turi sumokėti mokesčią, lygį atskaityto pirkimo PVM sumai.“

9 Išimtys arba apribojimai, susiję su atskaityto pirkimo PVM tikslinimu, numatyti šio įstatymo 80 straipsnyje, jo 2 dalyje nurodyta:

„79 straipsnyje numatytas tikslinimas neatliekamas šiais atvejais:

1) jei prekės buvo sunaikintos, dingo ar yra brokuotos dėl *force majeure*, taip pat, jei pagal Akcizų ir muitinų sandėlių įstatymą administracinė institucijų kontroliuojamos akcizų apmokestinamos prekės buvo sunaikintos;

2) jei prekės buvo sunaikintos, dingo ar yra brokuotos dėl avarijos ir katastrofos ir atitinkamas asmuo gali rodyti, kad tai įvyko ne dėl jo ar asmens, naudojančio turtą, kaltės;

3) dingimas dėl pasikeitusių fizikinių ir cheminių savybių normaliomis proporcijomis, atitinkančiomis normas, nustatytas natūralaus medžiagų netekimo ribinčioms vertėms, ir prekių dingimas sandėliuojant ir transportuojant pagal teisės aktų arba žmonių standartus ir normas;

4) jei technologinis brokas neviršija kiekvienai procedūrai ar veiklai skirtuose techniniuose dokumentuose nustatytų leistinų normų;

5) jei atsiranda broko pasibaigus teisės akte nustatytam vartojimo (naudojimo) terminui;

6) jei nurašomas ilgalaikis turtas, kai turto balansinė vertė yra mažesnė nei 10 % jo įsigijimo kainos.“

10 Iki 2017 m. sausio 1 d. galiojusios ZDDS redakcijos (toliau – ankstesnė ZDDS redakcija) 79 straipsnio 3 dalyje ir 80 straipsnio 2 dalyje buvo nuostata, panaši į atitinkamai šio sprendimo 8 ir 9 punktuose nurodytas nuostatas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 BTK yra pagal Bulgarijos teisę steigta bendrovė, vykdanči veiklą telekomunikacijų srityje. Jos veikla, apimanti telekomunikacijų paslaugų teikimą, apmokestinama PVM. Savo veiklai vykdyti ji įsigyja įvairių ilgalaikio turto, o perpardavimo tikslais – judriojo ryšio aparatus ir įvairių įrangų, būtinų ar papildomų jos teikiamoms paslaugoms. Už šiuos įsigijimus sumokėtas PVM atskaitomas.

12 Laikotarpiu nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2017 m. gruodžio mėn. bendrovė BTK nurašė įvairų turtą, pavyzdžiui, įrenginius, įrangą ar prietaisus, kurie dėl įvairių priežasčių, įskaitant nusidėvėjimą, defektus, ilgą naudojimo laiką ar netinkamumą, buvo laikomi netinkamais naudoti ar parduoti. Šis nurašymas atliktas laikantis taikytinų nacionalinių teisės aktų. Konkrečiai kalbant, į

sudar? atitinkamo turto išbraukimas iš bendrovės balanso. Be to, kai kurie šie daiktai kaip atliekos buvo parduoti apmokestinamoms trešiosioms šioms, o kiti – sunaikinti arba pašalinti.

13 Šios nurašymo operacijos lėmė tikslinimus, susijusius su už atitinkamas prekes atskaityto pirkimo PVM grąžinimu. Šie tikslinimai buvo atlikti 2014–2016 m. pagal ankstesnės ZDDS redakcijos 79 straipsnio 3 dalį, o taikant ZDDS 79 straipsnio 1 dalį – nuo 2017 m. sausio 1 d.

14 2019 m. sausio 18 d. BTK pateiktas prašymas grąžinti sumas, sumokėtas atliekant minėtus tikslinimus. Šis prašymas buvo pateiktas dėl bendros 1 304 090,54 Bulgarijos levų (BGN) (apie 666 770 EUR) sumos. Ji teigia, kad ZDDS 79 straipsnio 1 dalis ir ankstesnės ZDDS redakcijos 79 straipsnio 3 dalis yra nesuderinamos su PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalimi.

15 Šis prašymas grąžinti buvo atmestas 2019 m. gruodžio 5 d. Teritorinės direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros mokesčių Didelė mokesčių mokėtojų ir draudikų skyriaus viršininko sprendimu. Šis sprendimas buvo patvirtintas 2020 m. vasario 18 d. Sofijos skundų, mokesčių ir socialinio draudimo praktikos direkcijos viršininko sprendimu.

16 Be to, BTK dėl šio sprendimo pateiktas skundas *Administrativen sad Sofia grad* (Sofijos miesto administracinis teismas, Bulgarija) buvo atmestas 2021 m. gegužės 18 d. sprendimu. Šis teismas pažymėjo, kad dėl turto nurašymo galima neatlikti patikslinimo pagal ZDDS 80 straipsnio 2 dalį, jeigu tenkinama viena iš šioje nuostatoje nustatytų sąlygų, o šiuo atveju taip nebuvo.

17 Dėl šio sprendimo buvo pateiktas skundas *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

18 Šis teismas nurodo, kad turto nurašymas sudaro jo išbraukimas iš balanso ir kad ši sąvoka Bulgarijos teisėje aiškinama kaip susijusi su turtu ar atsargomis, kurios tapo netinkamos naudoti ar nebetinkamos naudoti pagal paskirtą dėl fizinio nusidėjimo ar sugadinimo arba kai jos paseno ir nebegali būti naudojamos ar parduodamos. Jis iš esmės konstatuoja, kad šis aiškinimas reiškia atitinkamo turto ekonominio potencialo išnaudojimą, kai jis naudojamas šioms ekonominėje veikloje. Šiuo klausimu šis atvejis lygina su situacija, kai prekės ar paslaugos buvo visiškai sunaudotos apmokestinamojo asmens verslo veikloje, o tokiu atveju jis mano, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši prekė ar paslauga išmimas iš apmokestinamojo asmens turto nereiškia veiksnio, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį.

19 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje pateiktas baigtinis sąrašas atvejų, dėl kurių, atsižvelgiant į šios dalies antrą pastraipą, neturi būti tikslinamas atskaitytas pirkimo PVM, ir nusprendė, kad šie atvejai atitinka situacijas, kai apmokestinamasis asmuo nebegali naudoti turto vėlesniems tiekimams dėl jo nepriklausančių vykių. Jis pabrėžia, kad tokiais atvejais numatytas atleidimas nuo tikslinimo yra skirtas tam, kad apmokestinamasis asmuo nepatirtų ne tik ekonominių, bet ir mokesčių nuostolių.

20 Šiomis aplinkybomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, siekiant nustatyti jam skundžiamo sprendimo teisėtumą, taigi, ir išspręsti nagrinjamą ginčą, reikia išaiškinti tam tikras PVM direktyvos 185 straipsnyje nurodytas sąvokas.

21 Pirmiausia jis kelia klausimą, kokį poveikį gali turėti aplinkybė, kad nagrinjamu atveju nurašytas turtas vėliau buvo parduotas kaip atliekos, vykdant apmokestinamuosius sandorius, bet ne prastą BTK ekonominę veiklą, kurią ji vykdo kaip apmokestinamasis asmuo. Be to, jam kyla klausimas, ar nurašymas reiškia veiksnio, kuriais remiantis apskaičiuojama atskaitytina suma,

pasikeitim?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, kai atitinkamas turtas vėliau buvo sunaikintas ar pašalintas, išskyrus bet kokį naudojimą neapmokestinamiems ar PVM taikymo srityje nepatenkantiems sandoriams. Galiausiai atsižvelgdamas į tai, kad nurašymas gali būti laikomas „praradimu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipį, jis klausia, ar tokiu atveju esminis elementas yra tai, kad prekės objektyviai buvo sunaikintos, ar taip pat būtina, kad tai būtų vyki, kurie nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens valios ir kurių jis negalėjo nei numatyti, nei išvengti, rezultatas.

22 Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 185 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad prekės nurašymas, t. y. ilgalaikio turto ar atsargų išbraukimas iš apmokestinamojo asmens balanso dėl to, kad iš jų nebesitikima gauti ekonominės naudos, nes, pavyzdžiui, jos yra nusidėvėjusios, sugedusios ar netinkamos arba negali būti naudojamos pagal paskirtį, laikomas veiksmu, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, susijusi su jau sumokėtu prekės pirkimo PVM, pasikeitimu, vykusiu pateikus [PVM] deklaraciją <...> ir dėl to atsiranda prievolė tikslinti atskaitą, jei nurašytos prekės vėliau buvo parduotos kaip prekės <...>, o tai laikoma apmokestinamuoju tiekimu?

2. Ar [PVM direktyvos] 185 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad prekės nurašymas [kaip antai apibūdintas pirmajame klausime] laikomas veiksmu, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, susijusi su jau sumokėtu prekės pirkimo PVM, pasikeitimu, vykusiu pateikus [PVM] deklaraciją <...> ir dėl to atsiranda prievolė tikslinti atskaitą, jei nurašytos prekės vėliau buvo sunaikintos arba pašalintos ir šis faktas buvo deramai rodytas ar patvirtintas?

3. Jei pirmąjį, antrąjį ar abu klausimus būtų atsakyta teigiamai, ar [PVM direktyvos] 185 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad prekės nurašymas nurodytomis aplinkybėmis laikomas deramai rodytu arba patvirtintu prekės sunaikinimu ar praradimu, dėl kurio nekyla pareigos tikslinti atskaitą, susijusi su jau sumokėtu prekės įsigijimo PVM?

4. Ar [PVM direktyvos] 185 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad, kai deramai rodoma arba patvirtinama, kad prekė yra sunaikinta ar prarasta, atskaita gali būti netikslinama tik tuo atveju, jei prekės buvo sunaikintos ar prarastos dėl vyki, kurių apmokestinamasis asmuo negalėjo kontroliuoti, numatyti ir išvengti?

5. Jei pirmąjį, antrąjį ar abu klausimus būtų atsakyta neigiamai, ar [PVM direktyvos] 185 straipsnio 1 dalis draudžia tokio nacionalinės teisės nuostatą, kaip [ankstesnės ZDDS redakcijos] 79 straipsnio 3 dalis ir atitinkamai ZDDS 79 straipsnio 1 dalis <...>, kuri numato pareigą tikslinti atskaitą nurašant prekes, net jei prekės vėliau buvo parduotos atlikus apmokestinamąjį tiekimą <...>, arba jeigu jos buvo sunaikintos ar pašalintos ir ši aplinkybė buvo deramai rodyta ar patvirtinta?“

Dėl prejudicinių klausimų

23 Pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyvos 187–191 straipsniuose numatyta pirminės PVM atskaitos tikslinimo tvarka, susijusi su ilgalaikiu turtu, kaip antai tam tikru turtu, kurį BTK nurašė, neturi jokios atsakymui į šiuos klausimus. Jie yra susiję su prievolės atlikti patikslinimą atsiradimu, o ne su galimo patikslinimo tvarka. PVM direktyvos 184–186 straipsniai nustato tvarką, taikomą galimai atsiradusiui mokesčiui administratoriaus teisei reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo patikslintų PVM, įskaitant atskaitos, susijusios su ilgalaikiu turtu, tikslinimą (šiuo klausimu žr. 2020 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, 33 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).

D?I pirmojo klausimo

24 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad turto, kuris, apmokestinamojo asmens nuomone, tapo nebenaudotinas vykdant ?prast? ekonomin? veikl?, nurašymas ir šio turto, kaip atliek?, pardavimas, kuris buvo apmokestintas PVM, yra „veiksn[i?], kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas]“, kaip tai suprantama pagal šį nuostat?.

25 Siekiant atsakyti ? š? klausim?, pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos sistemos dalis (2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *BCR Leasing IFN*, C?438/13, EU:C:2014:2093, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 D?I šios atskaitos sistemos pažym?tina, kad, remiantis PVM direktyvos 168 straipsniu, jeigu apmokestinamasis asmuo, ?sigydamas turt?, veikia kaip apmokestinamasis asmuo ir naudoja turt? savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? atskaityti už š? turt? mok?tin? ar sumok?t? PVM (2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub*, C?153/11, EU:C:2012:163, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios vykdant ekonomin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad ši veikla iš esm?s pati apmokestinama PVM (2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

28 Be to, kalbant apie galim? ?vyki?, poveik? atskaitai, kurie atsitiko po jos, reikia priminti, kad prekė ar paslaug? panaudojimas ar numatytas panaudojimas lemia pirmin?s atskaitos, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis?, ir galim? tikslinim? v?lesniais laikotarpiais mast? (2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 PVM direktyvoje numatytomis tikslinimo taisykl?mis siekiama padidinti atskaitos tikslum?, užtikrinant PVM neutralum?, kad ankstesniame etape sudaryti sandoriai toliau suteikt? teis? ? atskait? tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiems šiuo mokes?iu tiekimams. ?tvirtinus šias taisykles PVM direktyva siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? pirkimo PVM atskait? su atitinkam? prekė ar paslaug? panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2013 m. spalio 10 d. Sprendimo *Pactor Vastgoed*, C?622/11, EU:C:2013:649, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 D?I prievol?s tikslinti pirkimo PVM atskait? atsiradimo reikia pažym?ti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinta taisykl?, pagal kuri? toks tikslinimas turi b?ti atliekamas, be kita ko, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma.

31 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad atitinkamą turtą apmokestinamasis asmuo galiausiai pardavė vykdydamas apmokestinamuosius sandorius. Taigi reikia konstatuoti, kad, remiantis šio sprendimo 27 punkte priminta jurisprudencija, yra vykdyta sąlyga, leidžianti taikyti ir išsaugoti teisę atskaitai, t. y. kad šios prekės būtų naudojamos PVM apmokestinamai ekonominei veiklai. Be to, šis taikymas ir išsaugojimas yra būtini siekiant užtikrinti mokesčių neutralumą, kuris yra bendros PVM sistemos tikslas taikant atskaitos sistemą.

32 Šiuo klausimu neturi reikšmės tai, kad atliekų pardavimas nepriskiriamas prie apmokestinamojo asmens, kuris vykdo tokį pardavimą, prastos ekonominės veiklos arba kad atitinkamo turto pardavimo vertė yra mažesnė, palyginti su jo pradine verte, dėl to, kad jis parduodamas kaip atliekos, ar dėl tos pačios priežasties pasikeitė jo pirminis pobūdis.

33 Iš tiesų, remiantis šio sprendimo 27 punkte priminta jurisprudencija, jeigu prekės naudojamos PVM apmokestinamai ekonominei veiklai, atskaitos sistema taikoma bet kokiai apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Be to, reikia pažymėti, kad konstatuodamas, jog nereikia tikslinti atskaitos, Teisingumo Teismas jau atsižvelgė į tai, kad atliekos iš pastatų, sigyti taikant PVM atskaitos sistemą, o vėliau iš dalies nugriautų, buvo perparduotos vykdamas apmokestinamuosius pardavimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 35 punktą).

34 Vadinas, tokios aplinkybės negali nutraukti glaudaus ir tiesioginio ryšio tarp teisės į pirkimo PVM, sumokėto sigyjant atitinkamas prekes, atskaitą ir į naudojimo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 29 punkte nurodytą jurisprudenciją.

35 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad turto, kuris, apmokestinamojo asmens nuomone, tapo nebenaudotinas vykdamas prastą ekonominę veiklą, nurašymas ir šio turto, kaip atliekų, pardavimas, kuris buvo apmokestintas PVM, nėra „veiksnas“, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas], kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Dėl antrojo–ketvirtąjo klausimo

36 Antruoju klausimu, taip pat trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kiek jie susiję su sunaikintu turtu, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad turto, kurį apmokestinamasis asmuo laikė netinkamu naudoti vykdamas prastą ekonominę veiklą, nurašymas, po kurio šis turtas buvo savanoriškai sunaikintas, yra „veiksnas“, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas], kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dalį, ir, jei taip, ar šio turto nurašymas tokiomis aplinkybėmis yra „derama[s] rod[ymas] ir patvirtin[imas], kad turtas yra sunaikintas“, arba „derama[s] rod[ymas] ir patvirtin[imas], kad turtas yra prarastas“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 2 dalį, nors tai nėra veikis, kuris nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens valios ir kurio jis negalėjo nei numatyti, nei išvengti.

37 Pirma, reikėtų pažymėti, kad sunaikinus turtą neišvengiamai išnyksta bet kokia galimybė jį panaudoti apmokestinamiesiems sandoriams (pagal analogiją žr. 2012 m. spalio 4 d. Sprendimo *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, 35 punktą).

38 Vadinas, dėl šios aplinkybės nutrūksta glaudus ir tiesioginis teisės į pirkimo PVM atskaitą ir atitinkamo turto naudojimo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ryšys, kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte primintoje jurisprudencijoje, todėl tai yra „veiksnas“, kuriais remiantis buvo

apskaičiuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas]“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį. Tai patvirtina šio straipsnio 2 dalyje pateikta nuoroda į sunaikinimą kaip galimą prievolę patikslinti išimtį.

39 Antra, dėl žodžių „sunaikinimas“ ir „praradimas“ reikšmės ir apimties, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį, pažymėtina, kad, nesant apibrėžties, jos turi būti nustatomos remiantis tuo žodžių prasta reikšme bendrinėje kalboje, tuo pačiu metu atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant tie žodžiai pavartoti (šiuo klausimu žr. 2021 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Austrian Airlines*, C-826/19, EU:C:2021:318, 22 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Bendrinėje kalboje žodis „sunaikinimas“ reiškia veiksmą, kai objektas iš esmės pakeičiamas, priveržiant jį išnykti į sugriaunant, sunaikinant. Žodis „praradimas“, kai jis susijęs su turtu, savo ruožtu reiškia tai, kad atimamas daiktas, kurį turėta nuosavybė arba kuriuo naudotasi. Iš to išplaukia, kad turtas negali būti prarastas dėl savanoriškų savininko ar naudotojo veiksmų, nors sunaikinimo atveju to negalima atmesti.

41 Dėl PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatytą išimtį konteksto ir jos tikslo pažymėtina, kad nuostata, kurioje numatytos panašios išimtys, anksčiau buvo traukta 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 20 straipsnio 1 dalies b punktu. Iš šios nuostatos parengiamųjų darbų matyti, kad tokiomis išimtimis Bendrijos teisės aktų leidėjas nusprendė, jog dingus daiktui, dėl kurio buvo gyta teisė į pirkimo PVM atskaitą, būtina nustatyti, kad tikslinimo prievolė reikia taikyti tik nepateisinimo dingimo atvejais, kad šalia ekonominių nuostolių neatsirastų dar ir mokestinių nuostolių, todėl, kad daiktas sunaikintas, prarastas ar pavogtas.

42 Iš šių teiginių matyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje numatyti sunaikinimo, praradimo ar vagystės atvejai atitinka patirtą ekonominių nuostolių atvejus, taip pat šie atvejai turi būti tinkamai įrodyti ar patvirtinti pagal šios nuostatos pirmą pastraipą.

43 Šiuo atveju, kadangi atitinkamas prekes sunaikino apmokestinamasis asmuo, reikia konstatuoti, kad tai yra „sunaikinimas“, o ne „praradimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalį.

44 Be to, nei iš šios nuostatos teksto, nei iš parengiamųjų darbų, kurie gali būti laikomi reikšmingais, nematyti, kad turto sunaikinimas turi visiškai priklausyti nuo apmokestinamojo asmens valios. Iš tiesų, kaip nurodyta šio sprendimo 40 punkte, negalima atmesti galimybės, kad tam tikrais atvejais toks sunaikinimas reiškia jo savanorišką įsikišimą.

45 Taip visų pirma yra tuo atveju, kai prekės sunaikinamos nustačius, kad jos tapo netinkamos naudoti apmokestinamojo asmens pagrastoje ekonominėje veikloje. Šiuo klausimu reikia priminti, kad atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę tikrovę yra esminis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus (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).

46 Vis dėlto tam, kad būtų taikoma PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis, turto, kuris yra apmokestinamojo asmens turto dalis, sunaikinimas turi būti tinkamai įrodytas arba patvirtinamas ir gali būti atsižvelgiama tik į turto sunaikinimą, dėl kurio nuspręsta, kad šis turtas objektyviai yra prarastas savo naudą apmokestinamajam asmeniui vykdant prastą ekonominę veiklą, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

47 Be to, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodo

aplinkyb?, kad tam tikras turtas, d?l kurio buvo atlikti pagrindin?je byloje nagrin?jami tikslinimai, buvo „pašalintas“, jis taip pat turi patikrinti, ar aplinkyb?s, kurios konkre?iai susijusios su šiuo žodžiu, atitinka negr?žtam? šio turto išnykim?. Taigi, tokio turto šalinimo b?dai, kaip antai išvežimas ? s?vartyn?, turi b?ti laikomi vedan?iais prie jo „sunaikinimo“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip?, kai d?l j? šis turtas iš tikr?j? negr?žtamai išnyksta.

48 Iš viso to, kas išd?styta, matyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad turto, kur? apmokestinamasis asmuo laik? netinkamu naudoti vykdant ?prast? ekonomin? veikl?, nurašymas, po kurio šis turtas buvo savanoriškai sunaikintas, yra „veiksn[i?], kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas]“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dal?. Vis d?lto tokia situacija yra „sunaikinimas“, kaip tai suprantama pagal min?to straipsnio 2 dalies pirm? pastraip?, neatsižvelgiant ? jo savanorišk? pob?d?, tod?l d?l šio pasikeitimo neatsiranda tikslinimo pareigos, jeigu šis sunaikinimas yra tinkamai ?rodytas ar patvirtintas ir jei šis turtas objektyviai prarado bet koki? naud? apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Tinkamai ?rodytas turto pašalinimas turi b?ti prilyginamas jo sunaikinimui, jeigu tai konkre?iai reiškia negr?žtam? šio turto išnykim?.

D?l penktojo klausimo

49 Penktuoju klausimu, pateiktu tuo atveju, jei ? pirm?j? ir (arba) antr?j? klausimus b?t? atsakyta neigiamai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, numatan?ios pirkimo PVM, atskaityto ?sigyjant turt?, patikslinim? j? nurašius, kai apmokestinamasis asmuo man?, jog vykdant ?prast? ekonomin? veikl? jis nebenaudotinas, neatsižvelgiant ? tai, kad v?liau šis turtas buvo parduotas apmokestinant PVM, sunaikintas arba pašalintas tai tinkamai ?rodžius ar patvirtinus.

50 Vis d?lto iš paskutin?s šio klausimo dalies, siejamos su nutartimi d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, ypa? su tre?iuoju ir ketvirtuoju klausimais, ir pagrindin?mis bylos aplinkyb?mis, matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konkre?iai klausia d?l reikalavimo tokiomis aplinkyb?mis patikslinti atskaityt? pirkimo PVM, atsižvelgiant ne tik ? PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje numatyt? prievol? j? patikslinti, bet ir ? tam tikras šio straipsnio 2 dalyje nurodytas šios prievol?s išimtis, taigi atsižvelgiant ? visas 185 straipsnio nuostatas.

51 Be to, d?l t? pa?i? priežas?i? ? š? klausim? reikia atsakyti ne tik tuo atveju, jei b?t? neigiamai atsakyta ? pirm?j? klausim?, susijus? su nurašyto turto, kaip atliek?, pardavimu, arba ? antr?j? klausim?, susijus? su nurašyt? preki? sunaikinimu. Iš ties? atsakymas ? penkt?j? klausim? taip pat gali b?ti svarbus, jei ? vien? iš ši? dviej? klausim? b?t? atsakyta teigiamai.

52 Tokiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas privalo performuluoti jam pateikt? klausim?, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gaut? nauding? atsakym?, kuris leist? jam priimti sprendim? nagrin?jamoje byloje (šiuo klausimu žr. 2021 m. liepos 15 d. Sprendimo *The Department for Communities in Northern Ireland*, C?709/20, EU:C:2021:602, 61 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

53 Taigi reikia manyti, kad pateikdamas penkt?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 185 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, numatan?ios pirkimo PVM, atskaityto ?sigyjant turt?, patikslinim? j? nurašius, kai apmokestinamasis asmuo man?, jog vykdant ?prast? ekonomin? veikl? jis nebenaudotinas, neatsižvelgiant ? tai, kad v?liau šis turtas buvo parduotas apmokestinant PVM, sunaikintas arba pašalintas tai tinkamai ?rodžius ar

patvirtinus.

54 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 35 ir 48 punktuose pateiktuose atsakymuose į pirmąjį–ketvirtąjį klausimus, tokios nacionalinės nuostatos yra nesuderinamos su PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalimi ir 2 dalies pirma pastraipa.

55 Be to, prekės sunaikinimas nėra vienas iš atvejų, kai pagal šios direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą valstybės narės vis dėlto leidžiama reikalauti tikslinti atskaitę.

56 Vadinasi, į penktąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 185 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, numatančios pirkimo PVM, atskaityto įsigyjant turtą, patikslinimą į nurašius, kai apmokestinamasis asmuo manė, jog vykdant prastą ekonominę veiklą jis nebenaudotinas, ir vėliau šis turtas buvo parduotas apmokestinant PVM, sunaikintas ar pašalintas taip, kad faktiškai negrįžtamai išnyko, su sąlyga, kad toks sunaikinimas yra tinkamai įrodytas ar patvirtintas, ir jei šis turtas objektyviai prarado bet kokią naudą apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kitą šalių, kurios pateikė Teisingumo Teismui savo pastabas, bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 185 straipsnio 1 dalis**

turi būti aiškinama taip:

turto, kuris, apmokestinamojo asmens nuomone, tapo nebenaudotinas vykdant prastą ekonominę veiklą, nurašymas ir šio turto, kaip atliekų, pardavimas, kuris buvo apmokestintas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), nėra „veiksn[i?], kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas]“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

2. **Direktyvos 2006/112 185 straipsnis**

turi būti aiškinamas taip:

turto, kurį apmokestinamasis asmuo laikė netinkamu naudoti vykdant prastą ekonominę veiklą, nurašymas, po kurio šis turtas buvo savanoriškai sunaikintas, yra „veiksn[i?], kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, [pasikeitimas]“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dalį. Vis dėlto tokia situacija yra „sunaikinimas“, kaip tai suprantama pagal minėto straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą, neatsižvelgiant į jo savanorišką pobūdį, todėl dėl šio pasikeitimo neatsiranda tikslinimo pareigos, jeigu šis sunaikinimas yra tinkamai įrodytas ar patvirtintas ir jei šis turtas objektyviai prarado bet kokią naudą apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Tinkamai įrodytas turto pašalinimas turi būti prilyginamas jo sunaikinimui, jeigu tai konkrečiai reiškia negrįžtamą šio turto išnykimą.

3. **Direktyvos 2006/112 185 straipsnis**

turi būti aiškinamas taip:

pagal į draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, numatančios pirkimo PVM, atskaityto įsigyjant turtą, patikslinimą į nurašius, kai apmokestinamasis asmuo mano, jog vykdant prastą ekonominę veiklą jis nebenaudotinas, ir vėliau šis turtas buvo parduotas apmokestinant PVM, sunaikintas ar pašalintas taip, kad faktiškai negrįžtamai išnyko, su sąlyga, kad toks sunaikinimas yra tinkamai įrodytas ar patvirtintas, ir jei šis turtas objektyviai prarado bet kokią naudą apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai.

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.