

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2012 m. birželio 14 d.(1)

**Byla C-234/11**

**TETS Haskovo AD**

prieš

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(Administrativen Sad Varna (Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB 185 ir 187 straipsniai – Mokesčio atskaitos tikslinimas dėl nugriautų statinių“

## I – Žanga

1. Svarbus bendros Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio sistemos bruožas yra pirkimo mokesčio atskaita. Kiekviena įmonė gali šį mokestį atskaityti už pirkimus, tačiau tik tada, kai ji pardavimai taip pat apmokestinami šiuo mokesčiu. Teisingumo Teismas tai apibūdina taip: pirkimo mokesčio atskaita susijusi su pardavimo mokesčio sumokėjimu(2).
2. Tačiau kas atsitinka tada, kai šis pirkimo ir pardavimo ryšys nutrūksta? Pavyzdžiui, įmonė nebegali parduoti įsigytos prekės dėl to, kad sudegė sandėlys arba visos prekės buvo pavogtos.
3. Šiuos klausimus reglamentuoja Europos Sąjungos teisės nuostatos dėl mokesčio atskaitos patikslinimo, kurios yra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas. Laimei, šis atvejis nėra susijęs su tokiais liūdnais įvykiais, kaip antai gaisru ar vagyste. Atvirkščiai, įmonės savininkas pats įmėsi iniciatyvos ir nugriovė kelis savo statinius, kad atlaisvintų vietą naujiems. Dabar Teisingumo Teismo prašoma atsakyti į klausimą, ar tokiu atveju būtina tikslinti pirminį mokesčio atskaitą.

## II – Teisinis pagrindas

### A – Sąjungos teisė

4. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu Europos Sąjungos teisės nuostatos, reglamentuojančios pridėtinės vertės mokestį, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(3) (toliau – PVM direktyva).
5. Šios direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriaus nuostatos reguliuoja „teisės atskaitą“

atsiradim? ir taikymo srit?“. PVM direktyvos 168 straipsnyje iš dalies nustatyti tokie reikalavimai:

„Jeigu prekes <...> 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 <...>, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6. PVM direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriaus 184–192 straipsniuose yra nuostatos, nustatančios „atskaitos tikslinimą“. Šiuo klausimu 184 straipsnyje bendrai numatyta:

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

7. 185 straipsnyje numatytos tokios specialios tikslinimo aplinkybės:

„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 žrodoma 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.“

8. Dėl su ilgalaikiu turtu susijusio mokesčio atskaitos tikslinimo PVM direktyvos 187–191 straipsniuose numatyta speciali tvarka. 187 straipsnyje iš dalies nustatyta:

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

<...>

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

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikį turtą 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 <...> atskaitoma suma.“

9. Be to, PVM direktyvos 19 straipsnyje yra speciali taisyklė, nustatanti turtinio įnašo mokesčines pasekmes:

„Jei visas turtas arba jo dalis <...> perduodamas kaip ?našas ? bendrov?, valstyb?s nar?s gali laikyti, kad prekė tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turt? perleidusio asmens teisi? per?m?ju.“

B – *Bulgarijos teis?*

10. Bulgarijos Respublika PVM direktyv? ? nacionalin? teis? perk?l? *Zakon za danak varhu dobavena stoynost* (?statymas d?l prid?tin?s vert?s mokes?io, toliau – Bulgarijos PVM ?statymas).

11. Atliktos mokes?io atskaitos tikslinimas reglamentuojamas Bulgarijos PVM ?statymo 79 straipsnyje:

„<...>

3. Registruotas asmuo, kuris atskait? vis? ar dal? PVM už pagamintas, nusipirkintas, ?sigytas arba importuotas prekes ar paslaugas, apskai?iuoja ir turi sumok?ti toki? mokes?io sum?, kurios dydis atitinka atskaityto PVM sum?, kai prek?s yra sunaikinamos, nustatomas tr?kumas, išmetamos kaip atliekos arba pakei?iama j? paskirtis ir naujoji paskirtis nebesuteikia teis?s ? atskait?.

4. 1 ir 3 dalyse numatytas patikslinimas turi b?ti atliekamas t? mokestin? laikotarp?, per kur? atsirado atitinkamos aplinkyb?s, <...>

<...>

6. Nepaisant šio straipsnio 1 ir 3 dali?, apmokestinamajam asmeniui atsiranda mokes?io skola už prekes ir paslaugas, kurios <...> laikomos ilgalaikiu turtu, kurio dydis apskai?iuojamas pagal <...> formul?: <...>“

12. D?l tikslinimo išim?i? Bulgarijos PVM ?statymo 80 straipsnyje, be kita ko, nustatyta taip:

„<...>

2. 79 straipsnio 3 dalyje numatytas patikslinimas neatliekamas šiais atvejais:

1) jei sunaikinim?, tr?kum? ar sugadinim? suk?l? nenugalima j?ga <...>;

2) jei sunaikinim?, tr?kum? ar sugadinim? suk?l? avarijos ir katastrofos ir asmuo gali ?rodyti, kad jos kilo ne d?l jo kalt?s;

<...>“

13. Be to, Bulgarijos PVM ?statymo 10 straipsnyje numatyta, kad kyla tokios turtinio ?našo pasekm?s, susijusios su PVM:

„1. Prek?s tiekimu ar paslaugos teikimu nelaikomas tiekimas ar teikimas, kur? gav?jui atlieka pertvarkomas, perduodantis ar investuojantis asmuo:

<...>

3) ?nešdamas turt? ? prekybos bendrov?s kapital?.

2. 1 dalyje numatytais atvejais prekė ar paslaug? gav?jui perkeliama visos su tuo susijusios

teis?s ir pareigos pagal š? ?statym?, ?skaitant teis? ? pirkimo mokes?io atskait? ir pareig? patikslinti atskaityt? pirkimo mokest?..“

### III – Faktin?s aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

14. Pagrindin?je byloje gin?as kilo d?l *TETS Haskovo AD*, pagal Bulgarijos teis? ?steigtos bendrov?s (toliau – apmokestinamasis asmuo), už 2010 m. sausio ir 2010 m. vasario m?n. mok?tino PVM sumos.

15. 2008 m. rugpj?t? buvo nuspr?sta turtiniu ?našu padidinti apmokestinamojo asmens kapital?. Turtin? ?naš?, be kita ko, sudar? trys energijos gamybai skirti statiniai – aušinimo bokštas, kaminas ir dar vienas statinys, kuriuos 2010 m. sausio ir vasario m?n. apmokestinamasis asmuo nugriov?. Statiniai buvo nugriauti žem?s sklype vykdant šilumin?s j?gain?s rekonstrukcijos ir modernizavimo darbus. Nugriovus gautas metalo laužas buvo parduotas ir šis pardavimas apmokestintas prid?tin?s vert?s mokes?iu.

16. Prieš atliekant turtin? ?naš? min?ti statiniai nuosavyb?s teise priklaus? *Finans inzhenering AD* (toliau – *Finans inzhenering*), kuri 2008 m. balandžio m?n. šiuos statinius ?sigijo iš Haskovo savivaldyb?s ir atskait? pirkimo mokest?. Už v?liau nugriautus statinius buvo atskaityta apie 1,5 mln. lev? (toliau – BGN), t. y. apie 767 000 eur? suma.

17. Bulgarijos mokes?i? administratoriaus nuomone, d?l statin? nugriovimo pagal Bulgarijos PVM ?statymo 79 straipsnio 3 ir 6 dalis ši PVM atskaita turi b?ti iš dalies patikslinta. Pranešime d?l mokes?io dydžio jis nurod?, kad apmokestinamasis asmuo, kaip *Finans inzhenering* teisi? per?m?jas, už 2010 m. sausio ir vasario m?n. skolingas apie 1,3 mln. BGN PVM.

18. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nuspr?sti d?l apmokestinamojo asmens pateikto skundo, susijusio su šiuo pranešimu. Kad gal?t? priimti sprendim?, jis prašo Teisingumo Teismo atsakyti ? tokius prejudicinius klausimus:

„1. Kaip reikia aiškinti Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dalyje vartojam? s?vok? „turto sunaikinimas“ ir ar ?sigyjant turt? atskaitytam mokes?iui patikslinti svarb?s sunaikinimo motyvai ir (arba) s?lygos?

2. Ar tinkamai ?rodytas turto sunaikinimas vien turint tiksl? jo vietoje sukurti nauj? modern? turt? laikytinas veiksm?, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina mokes?io suma, pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 dal??

3. Ar Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal j? valstyb?ms nar?ms leidžiama numatyti atskaitos tikslinim? turto sunaikinimo atveju, jei ?gyjant turt? už j? nebuvo atsiskaityta ar buvo atsiskaityta tik iš dalies?

4. Ar Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad joms prieštarauja nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai PVM ?statymo 79 straipsnio 3 dalis ir 80 straipsnio 2 dalies 1 punktas, pagal kurias reikalaujama patikslinti atskaityt? pirkimo mokest?, kai sunaikinamas turtas, kur? ?gyjant buvo sumok?ta visa pagrindin? kaina ir apskai?iuotas mokestis, o pirkimo mokes?io patikslinimo nereikalingumas siejamas su kitomis s?lygomis nei mok?jimas?

5. Ar Direktyvos 2006/112 185 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal j? atmetama galimyb? patikslinti pirkimo mokes?io atskait?, kai statini? kompleksas nugriautas vien turint tiksl? jo vietoje pastatyti nauj? modern? tos pa?ios paskirties statini? kompleks?, kuris bus naudojamas teis? ? pirkimo mokes?io atskait? suteikiantiems tiekimams?“

#### IV – Teisinis vertinimas

19. Prejudiciniai klausimai susiję su aplinkybe, kad pagal Bulgarijos PVM įstatymo 10 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir 2 dalį apmokestinamasis asmuo, kurio mokesčio atskaita buvo patikslinta, yra *Finans inzhenering*, kuri atliko pirminį mokesčio atskaitą, teisių perėmėjas. Prejudicinių klausimų nagrinėjimas bus grindžiamas šia teisine situacija.

20. Vis dėlto, mano manymu, reikia nurodyti, kad pagal PVM direktyvos 19 straipsnį valstybės narės gali taikyti tokie teisės ir pareigų perleidimo taisyklės tik tada, kai perleidžiamas visas turtas arba jo dalis. Teisingumo Teismas dėl anksčiau galiojusios Šeštosios direktyvos(4) 5 straipsnio 8 dalies yra pripažinęs, kad ši nuostata apima tik įmonių komercinių išteklių ar savarankiškos dalies, kurie kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinti vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji *neapima* paprasto turto perdavimo(5). Ar šios sąlygos yra vykdytos pagrindinėje byloje, iš nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos nėra aišku. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prireikus turi patikrinti, ar Bulgarijos PVM įstatymo 10 straipsnio 1 dalies 3 punktas ir 2 dalis pagrindinėje byloje gali būti taikomi taip, kad atitiktų PVM direktyvos 19 straipsnį.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė penkis klausimus dėl PVM direktyvos 185 straipsnio išaiškinimo. Mano manymu, būtų logiška toliau juos nagrinėti kita eilės tvarka, atitinkančia šios teisės normos struktūrą. Be to, aiškindama PVM direktyvą taip pat remsiuosi Teisingumo Teismo praktika, susijusia su Šeštąja direktyva, kuri iš esmės dabar galiojančia PVM direktyva buvo tik išdėstyta nauja redakcija.

A – Dėl antrojo klausimo: tikslinimo tvarkos taikymas

22. Atsižvelgiant į PVM direktyvos 185 straipsnio struktūrą, pirmiausia reikia atsakyti į antrąjį prejudicinį klausimą, kuris susijęs su šios teisės normos 1 dalimi, taigi su tikslinimo tvarkos taikytinumu. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar deramai įrodytas turto sunaikinimas vien turint tikslą sukurti naują modernų turtą, kuris turėtų būti paskirtas, laikytinas situacija, kuriai iš principo taikytinas mokesčio atskaitos tikslinimas.

1. Ilgalaikiam turtui taikoma speciali tvarka

23. Norinti atsakyti į šį klausimą, iš pradžių reikia atsižvelgti į tai, kad mokesčio atskaitai už ilgalaikį turtą taikoma speciali tvarka(6), nustatyta PVM direktyvos 187–191 straipsniuose. Ilgalaikis turtas, kaip tai suprantama pagal šiuos straipsnius, – tai turtas, kuris naudojamas ilgą laiką ir kurio įsigijimo išlaidos ilgainiui nurašomos(7). Statiniai – klasikinis ilgalaikio turto atvejis, todėl minėta speciali taisyklė taikoma nagrinėjamu atveju.

24. PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad mokesčio atskaita už ilgalaikį turtą tikslinama kasmet. Pagal nuostatos antrą pastraipą šis tikslinimas susiejamas su „vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos <...> atskaitoma suma“. Vadinas, kiekvienais einamaisiais tikslinimo laikotarpio metais teisė į mokesčio atskaitą nustatoma iš naujo. Jei tam tikrais metais tokia teisė nebuvo suteikta, pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą tikslinamas ir grąžinamas penktadalis atskaityto pirkimo mokesčio įsigijimo metais. Iki tikslinimo laikotarpio pabaigos tokia peržiūra vykdoma kasmet.

25. Tokia PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies nuostata, pagal kurią ilgalaikio turto atveju per tikslinimo laikotarpį kaskart reikia nustatyti teisę į atskaitą, atitinka atskaitos tikslinimo sąlygas,

kurios nustatytos šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje ir 184 straipsnyje. Abiem atvejais atskaitos tikslinimo taisyklė taikoma tada, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kuri apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti, ir (arba) pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis apskaičiuojama atskaitytina pirkimo mokesčio suma. Šiuo tikslu vėliau reikia atitinkamai nustatyti teisę atskaitę. Todėl nėra svarbu, ar ilgalaikio turto atveju 187 straipsnis yra savarankiškas pagrindas taikyti tikslinimo taisyklę, ar taip pat reikalaujama taikyti atskaitos tikslinimo sąlygas, nustatytas PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje ir 184 straipsnyje. Bet kuriuo atveju tam, kad iš principo būtų galima taikyti atskaitos už ilgalaikį turtą tikslinimo taisyklę, vėliau turi pasikeisti teisę atskaitę.

26. PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje, beje, kaip ir jos 185 straipsnio 1 dalyje ar 184 straipsnyje, nėra aiškiai nustatyta, kaip vėliau einamaisiais tikslinimo laikotarpio metais turi būti nustatyta teisę mokesčio atskaitę. PVM direktyvos X antraštinės dalies 1 skyriaus 167 ir paskesniuose straipsniuose reglamentuojamas tik teisės mokesčio atskaitę atsiradimas, taigi tik teisę už tuos metus, kuriais buvo gytytas ilgalaikis turtas. Mano nuomone, šias nuostatas pagal analogiją reikia taikyti ir siekiant nustatyti teisę mokesčio atskaitę už kiekvienus einamuosius metus.

27. Dėl tokio taikymo pagal analogiją tikrinant teisę mokesčio atskaitę atsiranda tam tikras pakitimas. PVM direktyvos 168 straipsnyje nustatyta, kad teisę mokesčio atskaitę atsiranda, kai vykdoma sąlyga – gytytos prekės naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams. Tačiau teisės atsiradimo momentu paprastai negalima nustatyti, ar iš tiesų ilgalaikis turtas naudojamas šiuo tikslu. Juk pagal PVM direktyvos 167 ir 63 straipsnius teisę mokesčio atskaitę iš principo atsiranda tada, kai apmokestinamajam asmeniui tiekiamos prekės(8). Faktinis panaudojimas apmokestinamiesiems sandoriams neišvengiamai atsiranda tik po to. Todėl teisės mokesčio atskaitę atsiradimą iš esmės nulemia vien objektyviai pagrįstas ketinimas naudoti(9).

28. Tačiau vėliau, tikslinant mokesčio atskaitę, gali būti atsižvelgta į faktinį turto panaudojimą. Būtent remiantis šiuo vėlesniu vertinimu kiekvienais einamaisiais tikslinimo laikotarpio metais ir nustatoma teisę atskaitę. Tokia praktika atitinka mokesčio atskaitos tikslinimo tikslą. Ypač apmokestinamojo asmens įsigyto ilgalaikio turto atveju reikėtų užtikrinti, kad mokesčio atskaita atitiktų ilgalaikio turto ilgą naudojimą apmokestinamiesiems sandoriams(10).

2. Pirkimo mokesčio atskaitos pasikeitimas 2010 m. sausio ir vasario mėnesiais

29. Todėl nagrinėjamu atveju atskaita pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalį tikslinama tik tada, kai dėl statinio nugriovimo pasikeitė teisę pirkimo mokesčio atskaitę 2010 m. sausio ir vasario mėn. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą taip yra tada, kai dėl šios priežasties 2010 m. sausio ir vasario mėn. statiniai nebegalėjo būti naudojami apmokestinamiesiems sandoriams.

a) Tiesioginio ir glaudaus ryšio kriterijus

30. Teisingumo Teismas jau ne pirmą kartą nagrinėja klausimą, kas laikytina naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką tam iš principo būtinas tiesioginis ir glaudus ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę atskaitę(11).

31. Pagal ligšiolinę nusistovėjusią teismo praktiką šis reikalavimas taikomas tiek prekėms, tiek paslaugoms, kurias sudaręs pirkimo sandoris įsigijo apmokestinamasis asmuo(12). Galiausiai Teisingumo Teismas Sprendime *EON ASET MENIDJMUNT* pripažino, kad kriterijus, susijęs su įsigytos prekės ar paslaugos naudojimu, skiriasi pagal tai, ar kalbama apie paslaugos, ar ilgalaikio turto įsigijimą, ir kad tiesioginis ir glaudus ryšys su pardavimo sandoriais būtinas tik paslaugų

pirkimo atveju(13). Tačiau, mano manymu, turto įsigijimo atveju tai nėra nukrypimas nuo ligšiolinės teismo praktikos. Juk akivaizdu, kad minėtoje byloje Teisingumo Teismas skirtumą daro nagrinėdamas aplinkybes, susijusias su paslaugomis, kurios iš karto naudojamos iš dalies privatiems, iš dalies ekonominės veiklos tikslams. Šiai sričiai, remiantis Teisingumo Teismo praktika, būdinga tam tikra specifika, dėl kurios ir galimi skirtumai(14), tačiau nagrinėjamu atveju tai nėra svarbu.

32. Beje, Teisingumo Teismo nustatytas tiesioginio ir glaudaus ryšio reikalavimas pagal nusistovėjusį teismo praktiką reiškia, kad dėl pirkimo sandorių patirtos išlaidos yra sudedamoji apmokestinamųjų pardavimo sandorių kainos dalis, t. y. jos įtrauktos į parduodamų prekių ar paslaugų kainą(15). Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad šis reikalavimas taip pat apima pirkimo sandorius, kurie priskiriami bendrosioms apmokestinamojo asmens išlaidoms. Šių pirkimo sandorių atveju reikalaujama ryšio ne su konkrečiais pardavimo sandoriais, o su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, t. y. su visais pardavimo sandoriais(16).

33. Šiuos Teisingumo Teismo reikalavimus, taikomus teisės atskaitai atsiradimui, taip pat reikia atitinkamai pritaikyti prie atskaitos tikslinimo situacijos. Kaip jau buvo išdėstyta(17), pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą teisė atskaitai už einamuosius tikslinimo laikotarpio metus reikia kaskart nustatyti atsižvelgiant į faktinį ilgalaikio turto panaudojimą. Teisingumo Teismo reikalaujamas ryšys šiuo atveju turi būti tarp faktinio ilgalaikio turto panaudojimo ir apmokestinamųjų pardavimo sandorių. Juk ryšys su pirkimo sandoriu, taigi su ilgalaikio turto pirkimu, yra svarbus tik teisei mokėti atskaitą atsirasti, nes tuo laiko momentu faktinio naudojimo dar nėra.

34. Akivaizdu, kad konkrečiu atveju nėra lengva taikyti šiuos abstraktius Teisingumo Teismo reikalavimus. Jau anksčiau jis pats nurodė, kad dėl ekonominės veiklos įvairovės nėra galimybės tiksliau abstraktiai apibūdinti pirkimo ir pardavimo sandorių ryšio, kuris būtinas teisei atskaitą atsirasti. Todėl iš principo nacionaliniai teismai šį tiesioginio ir glaudaus ryšio kriterijų turi taikyti konkrečiai kiekvienos bylos, kurią nagrinėja, aplinkybėmis(18).

b) Taikymas nagrinėjamam atvejui

35. Taip pat galima pripažinti, kad esant situacijai, kaip antai nagrinėjama, yra tiesioginis ir glaudus ryšys tarp statinių naudojimo 2010 m. sausio ir vasario mėnesiais ir apmokestinamųjų pardavimo sandorių.

36. Tai matyti jau iš tos aplinkybės, kad nugriovus statinius gautas metalo laužas buvo parduotas ir šis pardavimo sandoris apmokestintas PVM. Todėl neturėtų būti sunku nustatyti tiesioginį ir glaudų ryšį. Be to, perkant statinius, kurių sudėtyje buvo geležies, patirtos išlaidos, be jokios abejonės, yra pardavimo sandorio kainos sudedamoji dalis. Darant tokį išvadą nėra svarbu, kad nugriautų statinių pirkimo kaina ir (arba) apskaičiuota į, kaip turtinio našo, vertė buvo akivaizdžiai daug didesnė už metalo laužo pardavimo kainą. Juk teisė atskaitą nėra susieta su apmokestinamojo asmens ekonomine sėkme.

37. Tokiam vertinimui neprieštarauja ir tai, kad statiniai, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, buvo sunaikinti juos nugriauvant. Statinių nugriovimas ir komercinis gautų medžiagų panaudojimas tam tikra prasme yra turto sunaudojimas apmokestinamojo asmens gamybos procese. Kaip nurodo ir Komisija, toks turto sunaudojimas yra gana prasta naudojimo forma, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą. Teisingumo Teismas dėl atskaitos tikslinimo yra atitinkamai nusprendęs, kad kai vykdoma ekonominė veikla prekės arba paslaugos buvo visiškai sunaudotos, tai nelaikoma veiksmo pasikeitimu, kaip tai suprantama pagal dabartinio PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį(19).

38. Be to, tiesioginis ir glaudus ryšys taip pat gali egzistuoti tarp statinių nugriovimo 2010 m. sausio ir vasario mėn. ir vėliau apmokestinamo energijos tiekimo. Tokia išvada galima ypač atsižvelgiant į tai, jog atrodo, kad nugriauti statiniai buvo įsigyti kartu su žemės sklypu ir kitais statiniais. Šio bendro nekilnojamojo turto pirkimo sandorio išlaidos, be jokios abejonės, yra įtrauktos į energijos, kuri vėliau bus gaminama šiame žemės sklype, pardavimo kainą. Sutinku su Komisijos nuomone, kad bet kuriuo atveju kai kurių statinių nugriovimas nėra svarbus tada, kai jis, kaip antai esant nagrinėjamai situacijai, yra įgains modernizavimo dalis. Vadinasi, galiausiai statinių pirkimo ir nugriovimo tikslas – energijos tiekimas, kuris yra apmokestinamasis pardavimo sandoris.

39. Be to, nėra svarbu, ar šiluminės įgains rekonstrukcija bus sėkmingai atlikta ir iš tiesų bus tiekiama energija. Juk, remiantis teismo praktika, iš principo teisė į atskaitę egzistuoja ir ekonominės veiklos steigimo etape, kuris niekada netampa sandorį vykdyimo etapu. Teisė į mokesčio atskaitę, kuria buvo pasinaudota už parengiamuosius veiksmus, išlieka ir tada, kai vykdyti planuotą ekonominę veiklą nebuvo sudaryta apmokestinamųjų sandorių(20).

40. Taigi nagrinėjamu atveju teisė į atskaitę už nugriautus statinius egzistuoja ir 2010 m sausio ir vasario mėn., todėl tikslinimo taisyklės iš viso netaikomos. Norėčiau nurodyti, kad esant tokiai situacijai, pagal analogiją taikant PVM direktyvos 188 straipsnio 1 dalį, mokesčio atskaitos tikslinimas negalimas ir likusiu tikslinimo laikotarpiu.

3. Sunaikinimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą

41. Šiam vertinimui neprieštarauja ir aplinkybė, jog PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad „kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas“, atskaita pagal šios straipsnio 1 dalį netikslinama. Remiantis šia nuostata būtų galima daryti išvadą, kad kai turtas sunaikintas, paprastai tikslinama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, antraip nebūtų prireikę šio straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyti išimties, taikomos tokiam atvejui.

42. Iš pradžių nereikia atsakyti į klausimą, ar PVM direktyvos 185 straipsnis iš viso taikytinas turtui, kuris yra ilgalaikis turtas. Tuo galima suabejoti, nes PVM direktyvos 187–191 straipsniuose yra specialios taisyklės, kurios taikomos ilgalaikiam turtui, ir jose nustatyti savarankiški tikslinimo reikalavimai, o 186 ir 189 straipsniuose atitinkamai numatyti specialūs ir skirtingo turinio įgaliojimai, skirti įgyvendinti PVM direktyvos 184 ir 185 ir (arba) 187 ir 188 straipsnių nuostatas.

43. Bet kuriuo atveju PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje vartojamą sunaikinimo sąvoką reikia aiškinti taip, kad ji apima vien tokį turto sunaikinimą, kuris vykdomas ne apmokestinamojo asmens apmokestinamųjų sandorių tikslais. Jei turtas, pavyzdžiui, sunaikinamas atsitiktinai arba dėl privačiojo apmokestinamojo asmens tikslo, mano manymu, PVM direktyvos 185 straipsnyje numatyta tikslinimo tvarka iš principo yra taikytina.

4. Piktnaudžiavimas

44. Galiausiai norėčiau išnagrinėti kaltinimą dėl piktnaudžiavimo, kurį nagrinėjamu atveju bent jau netiesiogiai pateikė Bulgarijos vyriausybė ir mokesčio administratorius. Tiesa, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčio vengimu ir piktnaudžiavimu yra pripažintas ir siekiamas Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių PVM, tikslas(21). Remiantis Teisingumo Teismo praktika, kai apmokestinamasis asmuo tik apsimeta ketinantis pradėti konkrečią ekonominę veiklą, mokesčio administratorius atgaline data gali reikalauti grąžinti atskaitytas pirkimo mokesčio sumas(22). Be to, apmokestinamajam asmeniui gali būti neleista pasinaudoti teise į atskaitę, kai

jo sandoriai, kuriais jis grindžia savo teis? ? atskait?, vertinami kaip piktnaudžiavimas. Taip yra tada, kai naudojantis prid?tin?s vert?s mokes?io teis?s aktais ?gyjama mokes?i? lengvat?, kurios pažeist? šiomis nuostatomis siekiam? tiksl?(23).

45. Vis d?lto nagrin?jamu atveju Teisingumo Teismas neturi ?rodym?, galin?i? pateisinti kaltinim? piktnaudžiavimu, susijusiu su PVM. Apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonomin? veikl?, pri?m? sprendimus d?l ilgalaikio turto, kuri? priežastys pagal PVM teis?s aktus paprastai nenagrin?jamos. Tokiomis aplinkyb?mis už ?gytus, o v?liau nugriautus statinius atskaitytas mokestis atitinka nusistov?jusi? teismo praktik?, pagal kuri? atskaitos sistema siekiama apmokestinam?j? asmen?, kuris vykdo savo ekonomin? veikl?, visiškai atleisti nuo mok?tino ar sumok?to PVM naštos(24).

46. Nagrin?jamu atveju teis? ? mokes?io atskait? atitinka ir tikslinimo tvarkos tikslus. Šia tvarka, pirma, siekiama neleisti, kad apmokestinamasis asmuo ?gyt? nepateisinam? ekonomin? pranašum?, palyginti su galutiniu vartotoju(25). Nagrin?jamu atveju tokio pranašumo n?ra, nes apmokestinamasis asmuo negali nugriaut? statin? naudoti privatiems tikslams. Antra, šia tikslinimo tvarka siekiama užtikrinti pirkimo mokes?io atskaitos ir pardavimo mokes?io surinkimo atitikt?(26). Kad toks ryšys yra, jau išd?s?iau pirma(27).

47. Ar teisingai apskai?iuota statin?, kaip turtinio ?našo, vert?, yra jau kitas klausimas. Galima suabejoti d?l 8,9 mln. BGN vert?s statin?, kurie netrukus nugriaunami, ?traukimo ? balans?, kai d?l to atsiranda atitinkamas nuvert?jimas. Ta?iau bet kuriuo atveju šis klausimas susij?s vien su pelno mokes?io problema.

48. Kiek tai susij? su PVM, šis klausimas n?ra svarbus. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? nustatant apmokestinam?j? vert?, taigi ir atskaitomo mokes?io sum?, svarbus yra faktiškai gautas atlygis, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vert?(28). Taigi aplinkyb?, kad apmokestinamasis asmuo, ?sigydamas turt?, objektyviai vertinant sumok?jo per didel? kain?, neturi poveikio jo atskaitomo pirkimo mokes?io sumai.

5. Tarpin? išvada

49. Vadinasi, ? antr?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? reikia atsakyti taip, kad pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dal?, kai ilgalaikis turtas sunaikinamas turint tiksl? jo vietoje sukurti nauj? tos pa?ios paskirties modern? turt?, tikslinti mokes?io atskaitos nereikia tada, kai sunaikinimas laikytinas naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsn?.

B – *D?l ketvirtojo klausimo: nacionalini? nuostat? suderinamumas*

50. Pateikdamas ketvirt?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, ar tokios nacionalin?s nuostatos, pagal kurias reikalaujama patikslinti atskaityt? pirkimo mokest?, kai sunaikinamas turtas, kur? ?gyjant buvo sumok?ta visa pagrindin? kaina ir apskai?iuotas pirkimo mokestis, o pirkimo mokes?io patikslinimo nereikalingumas siejamas su kitomis s?lygomis nei mok?jimas, prieštarauja PVM direktyvos 185 straipsniui.

51. Iš mano atsakymo ? antr?j? prejudicin? klausim? matyti, kad pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dal? ilgalaikio turto sunaikinimo atveju tikslinimo tvarka netaikoma, kai sunaikinimas laikytinas naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsn?. Tod?l ? ketvirt?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? reikia atsakyti taip, kad nacionalin?s nuostatos, pagal kurias reikalaujama ilgalaikio turto sunaikinimo atveju patikslinti atskaityt? pirkimo mokest? neatsižvelgiant ? tai, ar turtas buvo sunaikintas apmokestinam?j? sandori? tikslais, yra nesuderinama su PVM direktyvos 187

straipsnio 2 dalimi ir 168 straipsniu.

C – *D?l kit? klausim?*

52. Atsižvelgiant ? mano pasi?lytus atsakymus ? antr?j? ir ketvirt?j? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimus, ? kitus prejudicinius klausimus atsakyti nebereikia. Pirmuoju, tre?iuoju ir penktuoju klausimais buvo prašoma išaiškinti PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dal?, kurioje nustatomos tikslinimo pareigos išimtys. Akivaizdu, kad atsakymas ? šiuos klausimus pagrindinei bylai yra svarbus tik tada, kai iš principo tikslinimo tvarka yra taikoma. Ta?iau, kaip jau išd?s?iau(29), mano nuomone, taip n?ra.

V – **Išvada**

53. Atsižvelgdama ? tai, si?lau ? *Administrativen Sad Varna* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad kai ilgalaikis turtas sunaikinimas turint tiksl? jo vietoje sukurti nauj? modern? turt?, tikslinti pirkimo mokes?io atskaitos nereikia, jei sunaikinimas laikytinas naudojimu apmokestinamiesiems sandoriams, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 168 straipsn?.

2. Nacionalin?s nuostatos, pagal kurias reikalaujama ilgalaikio turto sunaikinimo atveju patikslinti atskaityt? pirkimo mokest? neatsižvelgiant ? tai, ar turtas buvo sunaikintas apmokestinam?j? sandori? tikslais, yra nesuderinamos su PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalimi ir 168 straipsniu.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Rink. p. I-3039) 24 punktas.

3 – OL L 347, p. 1.

4 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?io ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23).

5 – Žr. 2003 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Zita Modes* (C-497/01, Rink. p. I-14393) 40 punkt?; 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF* (C-29/08, Rink. p. I-10413) 37 punkt? ir 2011 m. lapkri?io 10 d. Sprendimo *Schriever* (C-444/10, Rink. p. I-11071) 24 punkt?.

6 – Žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property* (C-63/04, Rink. p. I-11087) 55 punkt?.

7 – Žr. 6 išnašoje nurodyto Sprendimo *Centralan Property* 55 punkt?.

8 – Žr. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimo *Klub* (C-153/11) 36 punkt?.

9 – Žr. mano 2012 m. kovo 1 d. išvados, pateiktos byloje *X* (C-334/10, nagrin?jama Teisingumo Teisme) 81 punkt?.

10 – Žr. 6 išnašoje min?to Sprendimo *Centralan Property* 77 punkt?.

11 – Žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group* (C-4/94, Rink. p. I-983) 19 punkt?; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank* (C-98/98, Rink. p. I-4177) 24 punkt?; 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National* (C-408/98, Rink. p. I-1361) 26 punkt?; 2001 m. rugs?jo 27 d.

Sprendimo *Cibo Participations* (C-16/00, Rink. p. I-6663) 29 punkt?; 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H* (C-32/03, Rink. p. I-1599) 26 punkt?; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609) 79 punkt?; 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand* (C-435/05, Rink. p. I-1315) 23 punkt? ir 5 išnašoje nurodyto Sprendimo *SKF* 57 punkt?.

12 – Žr. pirmiausia 11 išnašoje min?to Sprendimo *Midland Bank* 20 punkt? ir 5 išnašoje min?to Sprendimo *SKF* 57 punkt?.

13 – Žr. 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *EON ASET MENIDJMUNT* (C-118/11) 45 ir 46 punktus.

14 – Žr. 13 išnašoje min?to Sprendimo *EON ASET MENIDJMUNT* 53 ir paskesnius punktus ir 9 išnašoje min?tos mano išvados, pateiktos byloje X, 23 ir paskesnius punktus.

15 – Žr. 11 išnašoje min?t? sprendim? *Midland Bank* 30 punkt?; *Abbey National* 28 punkt?; *Cibo Participations* 31 punkt?; *Investrand* 23 punkt?; 5 išnašoje min?to Sprendimo *SKF* 57 ir 60 punktus ir 13 išnašoje min?to Sprendimo *EON ASET MENIDJMUNT* 48 punkt?.

16 – Žr. 11 išnašoje min?t? sprendim? *Midland Bank* 31 punkt?; *Abbey National* 35 punkt?; *Cibo Participations* 33 punkt?; *Investrand* 24 punkt?; 5 išnašoje min?to Sprendimo *SKF* 58 punkt? ir 13 išnašoje min?to Sprendimo *EON ASET MENIDJMUNT* 47 punkt?.

17 – Žr. min?tus 27 ir paskesnius punktus.

18 – Žr. 11 išnašoje min?to Sprendimo *Midland Bank* 25 punkt? ir 5 išnašoje min?to Sprendimo *SKF* 63 punkt?.

19 – Žr. 2001 m. geguž?s 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein* (C-322/99 ir C-323/99, Rink. p. I-4049) 91 punkt?.

20 – Žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO* (C-110/94, Rink. p. I-857) 20 punkt? ir 11 išnašoje min?to Sprendimo *Fini H* 22 punkt?.

21 – Žr. 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch* (C-504/10, Rink. p. I-10853) 50 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

22 – Žr. 8 išnašoje min?to Sprendimo *Klub* 48 punkt? ir ten nurodyt? teismo praktik?.

23 – Žr. taip pat 11 išnašoje min?to Sprendimo *Halifax ir kt.* 74 punkt? ir 21 išnašoje min?to Sprendimo *Tanoarch* 52 punkt?.

24 – Žr. taip pat 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman* (268/83, Rink. p. 655) 19 punkt? ir 8 išnašoje min?to Sprendimo *Klub* 35 punkt?.

25 – 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Wollny* (C-72/05, Rink. p. I-8297) 35 punktus.

26 – 25 išnašoje min?to Sprendimo *Wollny* 36 punktus.

27 – Žr. šios išvados 35 ir paskesnius punktus.

28 – Žr. taip pat 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Rink. p. 445) 13 punkt? ir 2012 . sausio 26 d. Sprendimo *Kraft Foods Polska* (C-588/10) 27 punkt?.

29 – Žr. šios išvados 22 ir paskesnius punktus.