TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. lapkričio 12 d.*

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

Byloje C-734/19

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

ITH Comercial Timişoara SRL

prieš

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

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

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

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

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

priima šį

* Proceso kalba: rumunų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 28, 167, 168, 184 ir 185 straipsnių aiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 PVM direktyvos 28 straipsnis nustatyta:

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

5 PVM direktyvos 63 straipsnis suformuluotas taip:

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

6 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

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

7 PVM direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

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

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

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

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

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

8 PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

9 PVM direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

Rumunijos teisė

Mokesčių kodeksas

10 Pagal *Legea Nr. 571/2003 privind codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso, toliau – Mokesčių kodeksas) 125a straipsnio 1 dalies 28 punktą renkamas mokestis yra „mokestis už apmokestinamojo asmens atliekamą apmokestinamą prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, taip pat mokestis už sandorius, už kuriuos gavėjas turi sumokėti mokestį pagal 150–151a straipsnius“.

11 Mokesčių kodekso 126 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Rumunijoje PVM apmokestinami sandoriai, kurie atitinka visas toliau išdėstytas sąlygas:

a) sandoriai, kurie pagal 128–130 straipsnius yra PVM apmokestinamų prekių tiekimas arba paslaugų teikimas už atlygį arba tam prilygsta;

b) pagal 132 ir 133 straipsnių nuostatas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta laikoma Rumunija;

c) prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal 127 straipsnio 1 dalį, veikdamas kaip toks;

d) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas priskirtinas prie vienos iš ekonominės veiklos rūšių, nurodytų 127 straipsnio 2 dalyje.“

12 Pagal Mokesčių kodekso 128 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimu laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti turtu, perdavimas“.

13 Mokesčių kodekso 129 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaugų teikimu laikomas bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 128 straipsnyje.

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

3. Paslaugų teikimas apima šiuos sandorius:

a. turto nuoma arba perdavimas naudotis pagal finansinės nuomos sutartį.

<…>“

14 Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalyje numatyta:

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

a) apmokestinamiesiems sandoriams;

<…>“

15 Mokesčių kodekso 148 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu netaikomos prekių tiekimo sau ar paslaugų teikimo sau taisyklės, pirminė atskaita tikslinama šiais atvejais:

a) atskaitytoji suma didesnė ar mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) tam tikri veiksniai, į kuriuos atsižvelgta apskaičiuojant atskaitomą sumą, pasikeičia po deklaracijos pateikimo, įskaitant 138 straipsnyje numatytus atvejus;

c) apmokestinamasis asmuo praranda teisę atskaityti mokestį už nepatiektą kilnojamąjį turtą ir nepanaudotas paslaugas tokiais atvejais, kai pakeičiami teisės aktai, pasikeičia veiklos dalykas, prekės ar paslaugos paskirstomos sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, o vėliau jos paskirstomos sandoriams, dėl kurių neatsiranda teisės į atskaitą, taip pat kai dingsta turtas.“

16 Muitinės kodekso 150 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti [PVM], kai jis mokėtinas pagal šio skyriaus nuostatas, yra apmokestinamasis asmuo, tiekiantis prekes ar teikiantis paslaugas, išskyrus atvejus, kai prievolė sumokėti mokestį tenka gavėjui pagal 2–6 dalis ir 160 straipsnį.“

Mokesčių kodekso įgyvendinimo nuostatos

17 2016 m. sausio 6 d. *Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 227/2015 privind codul fiscal* (Įstatymo Nr. 227/2015 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo nuostatos) 30 punkte nustatyta:

„Jeigu sutartys nutraukiamos prieš terminą, nebaigto kurti materialiojo arba nematerialiojo turto, išbraukto iš apskaitos ir priskirto prie išlaidų, remiantis patvirtinimu arba sprendimu dėl nutraukimo, vertė ir likutinė investicijų, atliktų naudojantis fiksuotomis priemonėmis, suteiktomis pagal koncesiją, išnuomotomis ar suteiktomis valdyti, vertė yra neatskaitytinos išlaidos, jeigu jos nebuvo panaudotos parduodant ar nurašytos.“

18 Iš dalies pakeistų 2004 m. sausio 22 d. Mokesčių kodekso įgyvendinimo nuostatų 45 punkto 6 papunktyje, kuriuo įgyvendinama minėto kodekso 145 straipsnio 2 dalis, nustatyta:

„Nekilnojamojo turto objektų, kurių statyba nebaigiama, remiantis sprendimu nutraukti investicijas, ir kurie išbraukiami iš apskaitos bei priskiriami prie išlaidų, atveju apmokestinamasis asmuo gali išsaugoti teisę į atskaitą pagal Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalį, neatsižvelgiant į tai, ar šie nekilnojamojo turto objektai perleidžiami kaip tokie ar nurašyti, jei dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, jis niekada nepasinaudojo šiomis prekėmis ir paslaugomis savo ekonominei veiklai vykdyti, kaip matyti iš 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1). Teisė į atskaitą taip pat gali būti išsaugota ir kitais atvejais, kai įsigytos prekės ar paslaugos, dėl kurių buvo pasinaudota šia teise pagal Mokesčių kodekso 145 straipsnio 2 dalį, nėra naudojamos apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai vykdyti dėl objektyvių priežasčių, nepriklausančių nuo jo valios, kaip matyti iš 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67). Žemės sklypo su jame pastatytais statiniais pirkimo atveju apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti [PVM] už šį pirkimą, įskaitant statinius, kurie bus nugriauti, jeigu jis objektyviai įrodo savo ketinimą ir toliau naudoti plotą, kuriame buvo pastatyti pastatai, savo apmokestinamiesiems sandoriams, pavyzdžiui, kitų statinių, skirtų apmokestinamiesiems sandoriams, statybai, kaip matyti iš 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759).“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 2006 ir 2007 m. ITH sudarė nekilnojamojo turto pirkimo sutartis ir susitarimus su trečiosiomis šalimis ir pradėjo du investicinius projektus, susijusius su kelių pastatų statyba, kuriai reikėjo tam tikrų leidimų.

20 Konkrečiau kalbant, 2006 m. ITH nupirko žemės sklypą ir kelis senus pastatus iš liftų gamintojo. ITH šį pirkimą įvykdė siekdama įgyvendinti biurų ir prekybos centrų pastato, kurį norėjo vėliau išnuomoti, statybos projektą (toliau – pirmasis projektas). ITH susitarė su liftų gamintoju, kad suras ir įrengs gamybos vietą, kurią jam išnuomos mažiausiai dešimčiai metų. Taigi 2007 m. ITH, pirma, ėmėsi su šiuo projektu susijusių veiksmų, kad gautų leidimą nugriauti esamus pastatus, taip pat leidimą statyti biurų ir prekybos centrų pastatą, ir, antra, pradėjo projektą „Dragomireşti Vale“ (toliau – antrasis projektas), susijusį su liftų gamintojui skirtos gamybos vietos, kurios nuomai ITH pasinaudojo apmokestinimo galimybe, statyba, taip pat pasirašė konsultacijų sutartis dėl statybos leidimo gavimo ir jau atliko ženklinimo darbus.

21 Išlaidos, susijusios su vykdoma veikla, įtrauktos į apskaitą kaip „einamosios investicijos“ ir ITH pasinaudojo teise į atitinkamo PVM atskaitą. Paskui, visų pirma dėl 2008 m. įvykusios ekonominės krizės, abiejų projektų vykdymas iš pradžių buvo sustabdytas, o vėliau atitinkamos investicijos nutrauktos ir įtrauktos į 2015 finansinių metų išlaidas.

22 Per du mokestinius patikrinimus, kurie buvo atlikti 2009 ir 2013 m. ir apėmė laikotarpį nuo 2006 m. kovo mėn. iki 2012 m. birželio mėn., mokesčių administratorius konstatavo, kad PVM buvo teisingai atskaitytas ir surinktas už nagrinėjamą laikotarpį ir kad ekonominė ir finansinė situacija neleido tęsti ITH numatyto investicinio projekto.

23 Per 2016 m. vykdytą mokestinį patikrinimą, susijusį su laikotarpiu nuo 2012 m. liepos mėn. iki 2016 m. birželio mėn., mokesčių administratorius nusprendė, kad ITH neteisingai atskaitė ir nesurinko PVM, susijusio su abiem projektais, ir šiai bendrovei buvo nustatytas 239 734 Rumunijos lėjų (RON) (apie 49 316 EUR) papildomas PVM.

24 Mokesčių administratorius visų pirma nusprendė, kad teisė į PVM atskaitą neturi būti suteikta, nes ITH nuo pirmojo projekto pradžios žinojo aplinkybes, kurios galėjo sutrukdyti jį įgyvendinti, kadangi miesto dalies plėtros planas jau buvo patvirtintas ir ji prisiėmė riziką, kylančią dėl šio plėtros plano nesilaikymo vykdant projektą.

25 Dėl antrojo projekto mokesčių administratorius manė, kad ITH įsigijo paslaugas liftų gamintojo naudai, perkvalifikuodama sandorį taip, kad būtų taikomas komisionieriaus mechanizmas. Taigi ITH turėjo išrašyti sąskaitas faktūras už visas išlaidas liftų gamintojui ir surinkti atitinkamą PVM.

26 Kadangi administracinis skundas dėl sprendimo apmokestinti, priimto remiantis patikrinimo aktu, buvo atmestas, ITH kreipėsi į *Tribunalul Bucureşti* (Bukarešto apygardos teismas, Rumunija), tvirtindama, kad pranešimas apie mokėtiną mokestį prieštarauja PVM direktyvai.

27 Atsakovai pagrindinėje byloje savo ruožtu teigia, kad ITH žinojo aplinkybes, kurios galėjo lemti projektų neužbaigimą, ir prisiėmė su tuo susijusią riziką, o kalbant konkrečiau, kiek tai susiję su antruoju projektu, PVM turėjo būti surinktas iš kontrahento, kurio vardu buvo įvykdyti įsigijimai.

28 Šiomis aplinkybėmis *Tribunalul Bucureşti* (Bukarešto apygardos teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. a) Ar pagal [PVM direktyvos] nuostatas, visų pirma 167 straipsnį ir 168 straipsnį, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos princip[us], nediskriminavimo principą ir mokesčių neutralumo principą draudžiama nuostata, pagal kurią apmokestinamasis asmuo netenka teisės į PVM, susijusio su tam tikromis investicinėmis išlaidomis, kurių jis patiria, ketindamas įvykdyti apmokestinamąjį sandorį, atskaitą tuo atveju, kai toks apmokestinamasis asmuo vėliau neįgyvendina numatytų investicijų?

b) Ar pagal tas pačias nuostatas ir pagal tuos pačius principus draudžiama nuostata, pagal kurią investicijų nutraukimo atveju teisė į atskaitą yra ginčijama netgi kitomis aplinkybėmis nei apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas ar mokesčių vengimas?

c) Ar pagal tas pačias nuostatas ir pagal tuos pačius principus draudžiama aiškinti nuostatas taip, kad aplinkybės, kuriomis gali būti ginčijama teisė į atskaitą, nutraukus investicijas, apima:

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

– ilgainiui vykstantį ekonominių aplinkybių pasikeitimą, dėl kurio planuojama investicija prarado pelningumą, kurį turėjo tuo metu, kai buvo pradėta įgyvendinti?

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

– piktnaudžiavimas arba mokesčių vengimas, kuriais grindžiama galimybė ginčyti teisę į atskaitą, yra preziumuojami, o gal mokesčių administratoriai turi įrodyti piktnaudžiavimą arba mokesčių vengimą,

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

e) Ar pagal [PVM direktyvą] ir bendruosius Sąjungos teisės principus leidžiama, ar draudžiama nuostata, pagal kurią investicijų nutraukimo atveju piktnaudžiavimas arba mokesčių vengimas, kuriais grindžiama galimybė ginčyti teisę į atskaitą, konstatuojami, kai apmokestinamasis asmuo negali naudotis prekėmis ir paslaugomis, dėl kurių atskaitė PVM, jokiais tikslais, įskaitant ir vien asmeninius tikslus?

f) Ar [PVM direktyva] ir bendrieji Sąjungos teisės principai turi būti aiškinami taip, kad, nutraukus investicijas, aplinkybės, susiklosčiusios po to, kai apmokestinamasis asmuo patyrė išlaidų, pavyzdžiui: i) įvykusi ekonomikos krizė; arba ii) pasireiškusi neįgyvendintų investicijų rizika, egzistavusi tuo metu, kai buvo patirtos investicijų išlaidos (pavyzdžiui, faktas, kad viešojo sektoriaus institucija nepatvirtino teritorinio plano, kuris yra būtinas nagrinėjamai investicijai atlikti); arba iii) prognozių dėl investicijų pelningumo pasikeitimas, yra su apmokestinamojo asmens ketinimais nesusijusios aplinkybės, į kurias gali būti atsižvelgta nustatant jo *bona fides*?

g) Ar [PVM direktyva], visų pirma jos 184 ir 185 straipsnių nuostatos, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai, nediskriminavimo ir mokesčių neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad nutraukus investicijas pridėtinės vertės mokestis turi būti tikslinamas?

Kitaip tariant, ar teisė atskaityti PVM, susijusį su tam tikromis investicinėmis išlaidomis, kurių patiria apmokestinamasis asmuo, ketinantis susieti jas su apmokestinamuoju sandoriu, pagal PVM tikslinimo mechanizmą yra ginčijama, kai vėliau investicijų atsisakyta?

h) Ar pagal [PVM direktyvos] nuostatas draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią teisė į PVM, susijusio su investicijomis, kurios buvo nutrauktos, atskaitą gali būti išsaugota tik dviem konkrečiais atvejais, kurie apibendrintai nurodyti dviejuose Teisingumo Teismo sprendimuose: i) kai dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, jis niekada nenaudoja šių prekių ir (arba) paslaugų savo ekonominei veiklai, kaip nurodyta 1998 m. sausio 15 d. Sprendime *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, EU:C:1998:1); taip pat ii) kitais atvejais, kai prekių ir (arba) paslaugų, dėl kurių pasinaudota teise į atskaitą, įsigijimas nenaudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai dėl objektyvių priežasčių, nepriklausančių nuo jo valios, kaip nurodyta 1996 m. vasario 29 d. Sprendime *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Ar pagal [PVM direktyvą] ir teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus draudžiama, kad mokesčių administratoriai persvarstytų ankstesnių mokestinių patikrinimų aktuose arba ankstesniuose sprendimuose, susijusiuose su administraciniais skundais, padarytas išvadas:

– kad asmuo įsigijo prekes ir paslaugas, ketindamas įvykdyti apmokestinamąjį sandorį,

– kad investicinio projekto sustabdymas arba nutraukimas įvyko dėl konkrečios aplinkybės, nepriklausančios nuo apmokestinamojo asmens valios?

2. a) Ar pagal [PVM direktyvą], visų pirma jos 28 straipsnį, draudžiama, kad komisionieriaus mechanizmas būtų taikomas netgi nesudarius įgaliojimo sutarties, kai nėra atstovavimo santykių?

b) Ar [PVM direktyva], visų pirma jos 28 straipsnio nuostatos, turi būti aiškinamos taip, kad komisionieriaus mechanizmas yra taikomas, kai apmokestinamasis asmuo pastato statinį kito juridinio asmens reikmėms ir sąlygomis, tačiau siekia išsaugoti nuosavybę į šį pastatą ir tik nuomoti jį tokiam kitam juridiniam asmeniui, kai baigiama minėto statinio statyba?

c) Ar minėtos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad minėtu atveju statytojas turi išrašyti sąskaitas faktūras, susijusias su pastato statybos investicinėmis išlaidomis, juridiniam asmeniui, kuriam šis pastatas bus išnuomotas baigus minėto pastato statybą, ir surinkti atitinkamą PVM iš minėto juridinio asmens?

d) Ar minėtos nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad minėtu atveju statytojas privalo išrašyti sąskaitą faktūrą už investicines išlaidas ir surinkti atitinkamą PVM, kai jis galutinai nutraukia statybos darbus dėl to, kad drastiškai sumažėjo juridinio asmens, kuriam minėtas pastatas turėjo būti išnuomotas, ekonominės veiklos apimtys, ir šis sumažėjimas atsirado dėl gresiančio minėto juridinio asmens nemokumo?
e) Ar [PVM direktyvą] nuostatas ir bendruosius Sąjungos teisės principus reikia aiškinti taip, kad mokesčių administratoriai gali perkvalifikuoti apmokestinamojo asmens įvykdytus sandorius, neatsižvelgdami į pastarojo sudarytų sutarčių sąlygas, net jei nagrinėjamos sutartys nėra suklastotos?
f) Ar pagal [PVM direktyvą], visų pirma teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus, draudžiama, kad mokesčių administratoriai persvarstytų ankstesnių mokestinių patikrinimų aktuose arba ankstesniuose sprendimuose, susijusiuose su administraciniais skundais, padarytas išvadas, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo a–i punktų

29 Pirmojo klausimo a–i punktais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad teisė atskaityti pirkimo PVM už prekes, šiuo atveju nekilnojamąjį turtą, ir paslaugas, įsigytas siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai atsisakoma iš pradžių numatytų investicinių projektų, o gal tokiu atveju reikia patikslinti šį PVM.

30 Pirmiausia reikia priminti, jog tam, kad suinteresuotasis asmuo galėtų įgyti teisę į atskaitą, reikia, pirma, kad jis būtų „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, ir, antra, kad nagrinėjamos prekės ir paslaugos būtų naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija). Reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje ITH, kaip apmokestinamojo asmens, statusas nėra ginčijamas.

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

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

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

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

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

36 Prielaidai, kad nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausančių aplinkybių buvimo įrodymų negalima pateikti tokioje situacijoje, kai šis apmokestinamasis asmuo žinojo, jog egzistuoja rizika, kad gali būti neįmanoma įgyvendinti planuojamos veiklos, susijusi su teritorinio plano, būtino aptariamoms investicijoms įgyvendinti, nepatvirtinimu valdžios institucijoje arba su investicinio projekto dėl pasikeitusių ekonominių aplinkybių prarastu pelningumu, negalima pritarti, nes iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad toks PVM direktyvos aiškinimas prieštarautų PVM neutralumo, kalbant apie įmonių mokesčių naštą, principui. Iš tiesų mokesčių tikslais vertinant panašią investicijų veiklą atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp apmokestinamuosius sandorius jau vykdančių įmonių ir kitų įmonių, kurios investuodamos dar tik siekia pradėti apmokestinamąją veiklą, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (žr., be kita ko, 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 22 punktą; 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 43 punktą ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 punktą).

37 Taigi pakanka, kad apmokestinamasis asmuo iš tikrųjų būtų ketinęs naudoti aptariamas prekes ir (arba) paslaugas ekonominei veiklai, dėl kurios pasinaudojo teise į atskaitą, vykdyti (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24 punktą; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 17 punktą; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 39 punktą ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, 18 punktą).

38 Mokesčių administratorius, žinoma, gali reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo įrodytų, jog jo ketinimą patvirtina objektyvi informacija, o sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejais, kai apmokestinamasis asmuo apsimetė ketinantis pradėti konkrečią ekonominę veiklą, tačiau iš tikrųjų siekė kaip asmeninį įsigyti turtą, dėl kurio gali būti pasinaudota atskaita, mokesčių administratorius atgaline data gali reikalauti grąžinti atskaitytas sumas, nes ši atskaita buvo suteikta remiantis klaidingais pareiškimais (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 24 punktą; 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 23 ir 24 punktus ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 39 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Vis dėlto, nors kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr., be kita ko, 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 51 punktą), dėl šios galimybės mokesčių administratorius investicijų nutraukimo atveju negali nustatyti įrodinėjimo taisyklių, kaip antai piktnaudžiavimo ar sukčiavimo prezumpcijos, dėl kurios apmokestinamiesiems asmenims taptų praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kuri yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas.

40 Nagrinėjamu atveju ir su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi kompetenciją vertinti pagrindinės bylos faktines aplinkybes, reikia konstatuoti, pirma, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad ITH būtų sukčiavusi arba kad būtų jos piktnaudžiavimo rizikos. Kita vertus, taip pat neginčijama, kad pirminį ITH ketinimą naudoti pagrindinėje byloje nagrinėjamas prekes ir paslaugas savo apmokestinamiesiems sandoriams patvirtina objektyvūs įrodymai.

41 Dėl klausimo, ar, esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, reikia patikslinti pirkimo PVM atskaitą, būtina priminti, kad PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą tam, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape įvykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grįsti teisę į atskaitą, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokesčiu apmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus. Taigi šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C-374/19, EU:C:2020:546, 20 punktas).

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

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

44 Glaudus ir tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 41 punkte primintą jurisprudenciją, turintis egzistuoti tarp teisės į pirkimo PVM atskaitą ir numatytų apmokestinamųjų sandorių įvykdymo išnyktų tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nebeketintų naudoti aptariamų prekių ir paslaugų apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba naudotų juos neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti.

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

46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmojo klausimo a–i punktus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad teisė atskaityti pirkimo PVM už prekes, šiuo atveju nekilnojamąjį turtą, ir paslaugas, įsigytas siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai iš pradžių numatytų investicinių projektų atsisakoma dėl

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

Dėl antrojo klausimo a–f punktų

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

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

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

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

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

52 Kalbant apie pirmąją iš šių sąlygų, kurią konkrečiau nagrinėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvoje išties nenumatyta, kokia forma, raštu ar žodžiu, turi būti suteiktas aptariamas įgaliojimas. Vis dėlto, kadangi šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkte aiškiai vartojama sąvoka „sutartis“, o šios direktyvos 28 straipsnyje patikslinta, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti „kito asmens naudai“, reikia daryti išvadą, kad tarp komisionieriaus ir komitento turi būti susitarimas dėl atitinkamo įgaliojimo suteikimo.

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

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

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167, 168, 184 ir 185 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad teisė atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM) už prekes, šiuo atveju nekilnojamąjį turtą, ir paslaugas, įsigytas siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, išlieka, kai iš pradžių numatytų investicinių projektų atsisakoma dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens valios, ir kad nereikia tikslinti šio PVM, jeigu apmokestinamasis asmuo vis dar ketina naudoti minėtas prekes apmokestinamosios veiklos tikslais.**

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

Parašai.