



## Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 16 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 18 straipsnio c punktas, 184 ir 187 straipsniai — Apmokestinamieji sandoriai — Apmokestinamosios ekonominės veiklos nutraukimas — Turto, dėl kurio buvo suteikta teisė į PVM atskaitą, pasilikimas — Atskaitos tikslinimas — Tikslinimo laikotarpis — Apmokestinimas pagal Direktyvos 2006/112 18 straipsnio c punktą pasibaigus tikslinimo laikotarpiui“

Byloje C-229/15

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) 2015 m. vasario 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. gegužės 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Minister Finansów**

prieš

**Jan Mateusiak**

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- J. Mateusiak, atstovaujamo paties,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis ir K. Karavasili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2016 m. kovo 3 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

\* Proceso kalba: lenkų.

## 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), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14; toliau – PVM direktyva), 18 straipsnio c punkto ir 187 straipsnio aiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (finansų ministras) ir J. Mateusiak ginčą dėl pastarojo pasilikto nekilnojamojo turto nustojus vykdyti ekonominę veiklą apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 18 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali laikyti prekių tiekimu už atlygį šiuos sandorius, kai:

- a) apmokestinamasis asmuo savo veikloje naudoja prekes, kurios pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant tą veiklą, kai ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;
- b) apmokestinamasis asmuo prekes naudoja neapmokestinamoje veiklos srityje, kai PVM už šias prekes, jas įsigijus ar panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas;
- c) apmokestinamasis asmuo arba jo teisių perėmėjai pasilieka sau prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamą ekonominę veiklą, o PVM už šias prekes, jas įsigijus arba panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas, išskyrus 19 straipsnyje nurodytus atvejus.“

- 4 Pagal šios direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipą:

„Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygį ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad neįvyksta joks prekių tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas.“

- 5 PVM direktyvos 168 straipsnyje 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, kurią jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

6 PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto dalis ir apmokestinamasis asmuo jį naudoja ir verslo, ir privačiais savo ar savo darbuotojų tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, atveju už su šiuo turtu susijusias išlaidas PVM atskaitomas, laikantis 167, 168, 169 ir 173 straipsniuose išdėstytų principų, tik už tą turto naudojimo dalį, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais.

Nukrypstant nuo 26 straipsnio, į pirmoje pastraipoje nurodyto nekilnojamojo turto naudojimo dalies pokyčius atsižvelgiama laikantis 184–192 straipsniuose numatytų principų, kaip jie taikomi atitinkamoje valstybėje narėje.“

7 PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

8 PVM direktyvos 187 straipsnis suformuluotas taip:

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

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

Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas 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 tų metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

*Lenkijos teisė*

9 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (*Ustaw o podatku od towarów i usług*, suvestinė redakcija Dz. U. Nr. 177, 2011, 1054 pozicija; toliau – PVM įstatymas) 14 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose ir 4–6 ir 8 dalyse nustatyta:

„1. Mokesčiu apmokestinamos savos gamybos prekės ir prekės, kurios įsigijus nebuvo tiekiamos, kai:

- 1) likviduojama juridinio asmens statuso neturinti civilinės ar komercinės teisės reglamentuojama bendrovė;
- 2) 15 straipsnyje nurodytas apmokestinamasis asmuo, kuris yra fizinis asmuo, nustoja vykdyti apmokestinamąją veiklą ir pagal 96 straipsnio 6 dalį yra įpareigotas pranešti apie savo veiklos nutraukimą mokesčių administratoriaus viršininkui.

<...>

4. 1 ir 3 dalys taikomos prekėms, kurios suteikia teisę atskaityti pirkimo mokesťį.

5. 1 ir 3 dalyse nurodytais atvejais apmokestinamieji asmenys privalo sudaryti prekių, turimų įmonės likvidavimo ar apmokestinamosios veiklos nutraukimo dieną, fizinį sąrašą, toliau vadinamą „fiziniu sąrašu“. Apmokestinamieji asmenys privalo kartu su mokesčių deklaracija pateikti to laikotarpio, kai buvo likviduota bendrovė ar nustota vykdyti apmokestinamoji veikla, informaciją apie sudarytą fizinį sąrašą, juo remiantis nustatytą vertę ir mokėtino mokesčio sumą.

6. 1 dalyje nustatyta mokestinė prievolė atsiranda bendrovės likvidavimo arba apmokestinamosios veiklos nutraukimo dieną.

<...>

8. Apmokestinamąją vertę sudaro prekių, įtrauktų į fizinį sąrašą, vertė, nustatyta pagal 29 straipsnio 10 dalį.“

10 PVM įstatymo 29 straipsnio 10 dalyje nustatyta, kad „7 straipsnio 2 dalyje nurodyto prekių tiekimo atveju apmokestinamąją vertę sudaro prekių įsigijimo kaina (be mokesčio), o jeigu prekių įsigijimo kainos nėra, pagaminimo sąnaudos, nustatytos šių prekių pristatymo momentu“.

11 Pagal PVM įstatymo 91 straipsnio 1–4 dalis:

„1. Pasibaigus metams, kuriais apmokestinamasis asmuo turėjo 86 straipsnio 1 dalyje numatytą teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo patikslinti pasibaigusiu mokestinių metų atskaitą remdamasis 90 straipsnio 2–10 dalimis, atsižvelgęs į proporciją, apskaičiuotą pagal 90 straipsnio 2–6 dalyse nurodytą metodą arba pagal nuostatas, priimtas remiantis 90 straipsnio 11 ir 12 dalimis.

2. Prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo, remdamasis su pelno mokesčiu susijusiomis teisės nuostatomis, priskiria prie amortizuojamo ilgalaikio arba nematerialiojo turto, atveju, taip pat nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos teisių atveju, jeigu jos yra priskirtos prie apmokestinamojo asmens ilgalaikio arba nematerialiojo turto, išskyrus tas, kurių pradinė vertė neviršija 15 000 [Lenkijos zlotų (PLN) (apie 3 417 eurų)], tikslinimą, minėtą 1 dalyje, apmokestinamasis asmuo atlieka penkerius metus iš eilės, o nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos teisių atveju – dešimt metų, pradedant skaičiuoti nuo metų, kuriais turtas buvo perduotas naudoti. Pirmame sakinyje aprašytu atveju metinis tikslinimas taikomas vienai penktajai, o nekilnojamojo turto ir žemės ilgalaikės nuomos atveju – vienai dešimtajai mokesčio, apskaičiuoto išsigyjant arba pagaminant šį turtą, sumos. Ilgalaikio ir nematerialaus turto, kurio pradinė vertė neviršija 15 000 PLN (apie 3 417 eurų), atveju atitinkamai taikoma 1 dalies nuostata, o tikslinimas atliekamas pasibaigus metams, kuriais turtas buvo perduotas naudoti.

<...>

3. 1 ir 2 dalyse minėtas tikslinimas atliekamas mokesčių deklaracijoje, pateikiamoje už metų, einančių po mokestinių metų, kurių tikslinimas atliekamas, pirmą ataskaitinį laikotarpį, o jeigu ekonominė veikla jau nutraukta, – mokesčių deklaracijoje už paskutinį deklaravimo laikotarpį.

4. Jeigu 2 dalyje minėto tikslinimo laikotarpiu įvykdomas 2 dalyje minėtų prekių arba paslaugų pardavimas arba šios prekės apmokestinamos pagal 14 straipsnį, pripažįstama, kad šios prekės arba paslaugos yra naudojamos apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai iki tikslinimo laikotarpio pabaigos.“

12 PVM įstatymo 96 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad „jeigu apmokestinamasis asmuo, įregistruotas kaip PVM apmokestinamas asmuo, nutraukė apmokestinamąją veiklą, jis privalo pranešti apie savo veiklos nutraukimą mokesčių administratoriaus viršininkui; šis pranešimas suteikia mokesčių administratoriaus viršininkui pagrindą išbraukti apmokestinamąjį asmenį iš PVM mokėtojų registro.“

## Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 13 1997–1999 m. J. Mateusiak investavo į gyvenamosios ir komercinės paskirties pastato, kurio užstatymo plotas yra 108,7 m<sup>2</sup>, bendro naudojimo plotas – 357,6 m<sup>2</sup> (įskaitant 87,8 m<sup>2</sup> komercinės paskirties plotą), statybą. 1999 m. liepos 26 d. jis gavo leidimą eksploatuoti šį pastatą.
- 14 J. Mateusiak atskaitė pirkimo mokestį, nurodytą sąskaitų faktūrų originaluose, susijusiuose su statybos medžiagų pirkimu, darbų išlaidomis ir kitomis išlaidomis, susijusiomis tik su pastato dalimi, skirta PVM apmokestinamai, t. y. notaro, veikai.
- 15 Komercinė pastato dalis 1999 m. rugpjūčio 10 d. buvo įtraukta į ilgalaikio turto apskaitą, kuri buvo tvarkoma fizinių asmenų pajamų mokesčio tikslais, ir buvo suteikta naudoti vykdomos ekonominės (ne žemės ūkio) veiklos poreikiams. Ilgalaikio turto „biuro pastato“ pradinė vertė buvo 101 525,70 PLN.
- 16 2013 m. sausio 14 d. prašymu dėl mokestinio paaiškinimo J. Mateusiak kreipėsi į Lodzės mokesčių institucijos (*Izba Skarbowa w Łodzi*) direktorių, veikiantį pagal finansų ministro įgaliojimą (toliau – mokesčių institucija), su klausimu, ar reikėjo į likvidacinį sąrašą, sudarytą fiziniam asmeniui, kuris taip pat yra veikiantis PVM apmokestinamas asmuo, nustojus vykdyti ekonominę veiklą, įtraukti šio asmens ilgalaikio turto, kurį sudarė nekilnojamasis turtas, jam priklausęs likvidavimo dieną, vertę. Jei atsakymas būtų buvęs teigiamas, jis norėjo žinoti, kokią vertę reikėjo laikyti PVM apmokestinama verte nagrinėjamos ekonominės veiklos nutraukimo dieną.
- 17 J. Mateusiak teigimu, nereikia atsižvelgti į jam priklausančio ilgalaikio turto vertę, nes tai pažeistų PVM neutralumo principą, kadangi veiklos nutraukimas įvyko pasibaigus tikslinimo laikotarpiui, t. y. dešimčiai metų nekilnojamojo turto atveju. Tuo atveju, jei jo nuomonei nebūtų pritarta, apmokestinant PVM reikėtų atsižvelgti tik į pastato dalį, naudojamą ekonominės veiklos tikslais, o apmokestinamąją vertę laikyti pastatymo kainą, jei ji didesnė už esamą rinkos kainą.
- 18 Mokesčių institucija, be kita ko, remdamasi PVM mokesčio įstatymo 14 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 4 ir 8 dalimis bei 29 straipsnio 10 dalimi, nusprendė, kad prekių apmokestinimas dėl apmokestinamosios veiklos nutraukimo pateisinamas pačia PVM, kuris yra vartojimo mokestis, struktūra ir tai atspindi šio mokesčio neutralumo principą. Visos prekės, už kurias pirkimo mokestis buvo atskaitytas, kai jos buvo įsigyjamos, turi būti apmokestintos PVM, kad būtų kompensuota ši atskaita.
- 19 J. Mateusiak pateiktas skundas *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie* (Liublino vaivadijos administracinis teismas, Lenkija) dėl mokestinio paaiškinimo buvo patenkintas 2013 m. spalio 16 d. sprendimu. Šis teismas nusprendė, kad PVM įstatymo 14 ir 91 straipsniais, kurie turi būti aiškinami kartu, įstatymų leidėjas nustatė ryšį tarp ilgalaikio turto apmokestinimo nutraukiant veiklą ir teisės atskaityti dalį pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant šį ilgalaikį turtą, kuris nebuvo atskaitytas tikslinimo laikotarpiu. Pasibaigus tikslinimo laikotarpiui ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamas asmuo turi savo veiklos nutraukimo dieną, neturi būti apmokestintas ar įtrauktas į likvidacinį sąrašą, nes įstatyme numatytas pirkimo mokesčio, sumokėto įsigyjant šį ilgalaikį turtą, tikslinimo laikotarpis, kurį lemia šio turto panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai trukmė, baigėsi.
- 20 Finansų ministras pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija). Šis teismas suabejojo, ar net pasibaigus tikslinimo laikotarpiui, numatytam konkrečios rūšies turtui, dėl nutrauktos ekonominės veiklos būtina apmokestinti turimą ilgalaikį turtą pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą.
- 21 Šis teismas teigia, kad, kadangi ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, teisinio naudojimo laikotarpis, išreikštas tikslinimo laikotarpiu (PVM direktyvos 187 straipsnis), baigėsi, preziumuotina, kad apmokestinamas asmuo per šio ilgalaikio turto naudojimo

apmokestinamojoje veikloje laikotarpį „suvartoją“ už šio turto įsigijimą atskaitytą mokesčių, kuris per visą naudojimo (tikslinimo) laikotarpį buvo susijęs su mokesčiu, mokėtinu už šį apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai skirtą ilgalaikį turtą.

- 22 Šiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 18 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad, pasibaigus šios direktyvos 187 straipsnyje numatytam tikslinimo laikotarpiui, apmokestinamojo asmens ilgalaikis turtas, kurį įsigydamas jis pasinaudojo teise į PVM atskaitą, apmokestinamajam asmeniui nutraukus veiklą neturi būti apmokestinamas ir įtraukiamas į likvidacinį sąrašą, nes baigėsi teisės aktuose nustatytas mokesčio, apskaičiuoto įsigyjant minėtą turtą, tikslinimo laikotarpis, kurį lemia nustatytas šio turto panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai terminas, ar, neatsižvelgiant į tikslinimo laikotarpį, apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos nutraukimo momentu ilgalaikis turtas turi būti apmokestinamas?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 23 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti ekonominę veiklą prekių pasilikimas sau, kai jas įsigyjant buvo suteikta teisė į PVM atskaitą, gali būti laikomas prekių tiekimu už atlygį ir apmokestinamas PVM, jei PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimo laikotarpis baigėsi.
- 24 Pirmiausia primintina, kad pagal PVM direktyvą nustatytos sistemos logiką pirkimo mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems sandoriams, gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos naudojamos atleistiems nuo PVM arba juo neapmokestinamiems sandoriams, už juos negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesčių, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Tačiau jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčių apmokestinamiems sandoriams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo taikoma šių prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaita (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktą ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 19 punktą).
- 25 Šiomis aplinkybėmis pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą valstybės narės gali laikyti prekių tiekimu už atlygį tokius sandorius, kai apmokestinamasis asmuo arba jo teisių perėmėjai pasilieka prekes, apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti apmokestinamąją ekonominę veiklą, o PVM už šias prekes, jas įsigijus arba panaudojus a punkte nurodytomis aplinkybėmis, buvo visas ar iš dalies atskaitytas. Pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą valstybėms narėms leidžiama priimti specialią nuostatą tiems atvejams, kai apmokestinamasis asmuo nutraukia savo profesinę veiklą (žr. 2001 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Fischer ir Brandenstein*, C-322/99 ir C-323/99, EU:C:2001:280, 86 punktą).
- 26 Kaip teigė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Lenkijos Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte suteikta galimybe. Šis teismas klausia, ar PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą įgyvendinanti nuostata turi būti taikoma tikslinimo termino, kuris pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalies trečią pastraipą ilgalaikio nekilnojamojo turto atveju gali būti pratęstas iki dvidešimties metų, o Lenkijoje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo teigimu, jis yra dešimt metų, pasibaigimui.

- 27 Šiuo klausimu primintina, kad PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto pagrindinis tikslas yra užkirsti kelią tam, kad nutraukus apmokestinamąją veiklą prekės, už kurias įgyta teisė į atskaitą, būtų galutinai suvartojamos nesumokant mokesčio, neatsižvelgiant į nutraukimo motyvus ir aplinkybes (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 27 punktą).
- 28 PVM direktyvoje numatyto tikslinimo mechanizmu siekiama, savo ruožtu, padidinti atskaitos sistemos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape įvykdyti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik šiuo mokesčiu apmokestinamiems tiekimams. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktai).
- 29 Dėl galimos pareigos tikslinti pirkimo PVM atskaitą atsiradimo pažymėtina, kad PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai, pateikus PVM deklaraciją, pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 punktą ir 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, 51 punktą).
- 30 PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslumų skaičiuojant apmokestinamojo asmens atskaitą ir jo nepagrįstą naudą arba žalą, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pasikeičia veiksniai, pagal kuriuos iš pradžių buvo nustatytas atskaitos dydis. Panašių pakeitimų galimybė ypač reikšminga ilgalaikio turto atveju, nes jis dažnai naudojamas kelerius metus, per kuriuos gali būti keičiama jo paskirtis (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 25 punktą ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 20 punktą).
- 31 Iš to aiškiai matyti, kad pasiliktų prekių apmokestinimo, turint teisę į atskaitą, tikslas pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą yra panašus į tikslinimo mechanizmo tikslą tiek, kiek, pirma, siekiama išvengti nepateisinamos apmokestinamojo asmens ekonominės naudos, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris, pirkdamas prekę, sumoka PVM, ir, antra, siekiama užtikrinti atskaitomo pirkimo mokesčio ir surenkamo pardavimo mokesčio atitiktį (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, 35 ir 36 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 32 Tačiau toks tikslų panašumas nereiškia, kad numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis atliekant mokėjimus dalimis per keletą metų pagal PVM direktyvos 184–187 straipsnius gali būti laikomas laikotarpiu, kuriam pasibaigus negalima apmokestinti pagal šios direktyvos 18 straipsnio c punktą.
- 33 Visų pirma iš PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto matyti, kad laikyti prekių tiekimu už atlygį galima apmokestinamojo asmens prekių pasilikimą nustojus vykdyti apmokestinamąją ekonominę veiklą, jei PVM už šias įsigytas prekes buvo visas ar iš dalies atskaitytas.
- 34 Jokia kita sąlyga, visų pirma, susijusi su terminu po įsigijimo, per kurį reikia pasilikti prekes nustojus vykdyti veiklą tam, kad būtų galima apmokestinti, PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte nenumatyta.
- 35 Be to, šioje nuostatoje, kiek tai susiję su jos taikymu, nėra nuorodos į nuostatas, susijusias su atskaitos tikslinimu, numatyto PVM direktyvos 184–192 straipsniuose, priešingai nei šios direktyvos 168a straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, kurioje nurodomos šios nuostatos tiek, kiek tai susiję su privačiais tikslais naudojamo nekilnojamojo turto apmokestinimu pagal šios direktyvos 26 straipsnį.
- 36 Galiausiai atskaitos tikslinimas, kuris visų pirma yra atliktas pateikus PVM deklaraciją pasikeitus veiksniais, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant PVM atskaitos sumą, ir kuriuo siekiama užtikrinti, kad atlikta atskaita atspindėtų prekių naudojimą verslo tikslais, yra atgaline data taikomas korekcinis mechanizmas, kaip generalinė advokatė teigė išvados 28 punkte.

- 37 Tačiau PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte numatytas apmokestinimas nepagrįstas prielaida, pagal kurią visa ar dalinė PVM atskaita, atlikta įsigijus prekių, kurios pasiliekomos nutraukus apmokestinamąją ekonominę veiklą, buvo didesnė ar mažesnė nei ta, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti, bet pagrįstas nauju apmokestinamuoju sandoriu, įvykdytu ekonominės veiklos nutraukimo dieną.
- 38 PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte numatytu apmokestinimu atsižvelgiama į įmonės prekių vertės pokyčius per visą jų naudojimo verslo tikslais laikotarpį, nes pagal PVM direktyvos 74 straipsnį PVM direktyvos 18 straipsnio c punkte numatytų sandorių atveju apmokestinamoji vertė yra prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, – prekių savikaina, nustatyta tuo metu, kai vykdomi šie sandoriai. Sandorio apmokestinamoji vertė apmokestinamosios ekonominės veiklos nutraukimo atveju yra aptariamų prekių vertė, nustatoma veiklos nutraukimo momentu, t. y. atsižvelgiant į tų prekių vertės pasikeitimą nuo jų įsigijimo iki veiklos nutraukimo (be kita ko, žr. 2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, 33 punktą).
- 39 Siekiant PVM direktyvos 18 straipsnio c punkto tikslo, t. y. išvengti situacijos, kai galutinis prekių, už kurias PVM yra atskaitomas, vartojimas yra neapmokestinamas po apmokestinamosios ekonominės veiklos nutraukimo, ir realiai panaikinti bet kokią nelygybę PVM srityje tarp vartotojų, kurie įsigyja prekių iš kito apmokestinamojo asmens, ir tų, kurie jų įsigyja savo verslui, apmokestinimas pagal PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą turi būti taikomas, kaip teigia generalinė advokatė išvados 34 punkte, nes prekės, už kurias galima atskaityti PVM, turi likutinę vertę apmokestinamosios ekonominės veiklos nutraukimo momentu, nepriklausomai nuo laikotarpio nuo šių prekių įsigijimo iki šios ekonominės veiklos nutraukimo.
- 40 Atsižvelgiant į viską, kas minėta, į pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 18 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti ekonominę veiklą prekių pasilikimas, kai įsigyjant buvo suteikta teisė į PVM atskaitą, gali būti laikomas prekių tiekimu už atlygį ir apmokestinamas PVM, jei PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimo laikotarpis baigėsi.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, 18 straipsnio c punktą reikia aiškinti taip, kad apmokestinamajam asmeniui nustojus vykdyti ekonominę veiklą prekių pasilikimas, kai įsigyjant buvo suteikta teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, gali būti laikomas prekių tiekimu už atlygį ir apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, jei Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 187 straipsnyje numatytas tikslinimo laikotarpis baigėsi.**

Parašai.