



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 28 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – PVM direktyva – Nekilnojamojo turto išperkamosios nuomos ar nuomos sandorių neapmokestinimas – Apmokestinamųjų asmenų teisė pasirinkti apmokestinti tam tikrus sandorius – Įgyvendinimas valstybėse narėse – Pirkimo mokesčio atskaita – Naudojimas apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams – Pirminės atskaitos tikslinimas – Neleistinumas“

Byloje C-672/16

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Kolektyvinių ginčų arbitražo teismas (Administracinių ginčų arbitražo centras), Portugalija) 2016 m. gruodžio 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas (pranešėjas), teisėjai C. Toader ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*, atstovaujamos advokatės S. Neto ir advokato J. Magalhães Ramalho,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Laires,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart ir B. Rechenas,

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

* Proceso kalba: portugalų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 137, 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnių aiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA* (toliau – *Imofloresmira*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir maitų institucija, Portugalija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos, kurią *Imofloresmira* atliko vykdydama savo nekilnojamojo turto pirkimo, pardavimo, nuomos ir valdymo veiklą, tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos IV antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 1 skyriaus „Prekių tiekimo vieta“ 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;

<...>“

- 4 Šios direktyvos tos pačios antraštinės dalies 3 skyriaus „Paslaugų teikimas“ 27 straipsnyje numatyta:

„Siekdamos užkirsti kelią konkurencijos iškreipymui ir pasikonsultavusios su PVM komitetu, valstybės narės paslaugų teikimu už atlygį gali laikyti tokį paslaugų teikimą, kurį apmokestinamasis asmuo atlieka savo verslo tikslais, kai ne visa PVM suma už tokią paslaugą, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti įtraukta į atskaitą.“

- 5 Pagal PVM direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 3 skyriaus „Kita PVM neapmokestinama veikla“ 135 straipsnio 1 dalies I punktą valstybės narės neapmokestina PVM „nekilnojamojo turto lizing[o] [išperkamosios nuomos] ar nuom[os]“ sandorių.
- 6 Pagal tos pačios direktyvos to paties skyriaus 137 straipsnio 1 dalį valstybėms narėms leidžiama suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti tam tikrus sandorius, kaip antai minėtos direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte nurodytus sandorius. Tos pačios direktyvos 137 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad valstybės narės nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas šio straipsnio 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas, ir kad jos gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.
- 7 Pagal 167 straipsnį, esantį PVM direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

8 Šios direktyvos tame pačiame skyriuje esančiame 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, 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;

<...>“

9 Minėtos direktyvos 176 straipsnyje, esančiame minėtos X antraštinės dalies 3 skyriuje „Teisės į atskaitą apribojimai“, nustatyta:

„Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

<...>“

10 PVM direktyvos 184 straipsnyje, esančiame tos pačios X antraštinės dalies 5 skyriuje „Atskaitos tikslinimas“, nustatyta: „Pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

11 Minėtos direktyvos 5 skyriaus 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.“

12 Tos pačios direktyvos minėto skyriaus 187 straipsnyje nurodyta:

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

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

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

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už 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.“

Portugalijos teisė

- 13 *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 12 straipsnio „Teisė atsisakyti neapmokestinti PVM“ 4, 6 ir 7 dalyse nustatyta:

„4. Pastatus miestuose arba atskiras jų dalis nuomojantys apmokestinamieji asmenys arba kiti apmokestinamieji asmenys, visiškai arba daugiausia juos naudojantys veiklai, dėl kurios suteikiama teisė į atskaitą, gali atsisakyti taikyti neapmokestinimą, numatytą 9 straipsnio 29 punkte.

<...>

6. 4 ir 5 dalyse numatytos teisės atsisakyti taikyti neapmokestinimą tvarka ir sąlygos nustatomos specialiuose teisės aktuose.

7. Tokiais atvejais teisė į mokesčio atskaitą reglamentuojama 19 ir tolesniuose straipsniuose, atsižvelgiant į specialiuose teisės aktuose įtvirtintas nuostatas.“

- 14 CIVA 24 straipsnio „Atskaitų už ilgalaikį turtą tikslinimas“ 2, 3, 5 ir 6 dalyse numatyta:

„2. Be to, kasmet tikslinamos atskaitos už išlaidas investicijoms į nekilnojamąjį turtą, jeigu yra penkių procentinių punktų arba didesnis teigiamas arba neigiamas ankstesniame straipsnyje aptarto galutinio procentinio dydžio, taikomo nekilnojamojo turto naudojimo metais ir kiekvienais toliau einančiais 19 kalendorinių metų, ir procentinio dydžio, nustatyto nekilnojamojo dydžio įsigijimo arba pagerinimo darbų užbaigimo metais, skirtumas.

3. Ankstesnėse šio straipsnio dalyse nurodyta su ilgalaikiu turtu susijusi mokesčio atskaita tikslinama taip:

- a) atskaita apskaičiuojama metų, kuriais turtu buvo pradėta naudotis arba jis pradėtas eksploatuoti, pabaigoje ir kiekvienais po jų toliau einančiais atitinkamai 4 arba 19 kalendorinių metų, jei nekilnojamasis turtas įgyjamas arba pagerinimo darbai atlikti aptariamais metais, pagal galutinį tų pačių metų procentą;
- b) gauta suma atimama iš tais metais, kai jis buvo įsigytas, atliktos atskaitos arba iš visų iki tų metų, kai buvo baigti nekilnojamo turto pagerinimo darbai, atliktų atskaitų sumos;
- c) teigiamas arba neigiamas skirtumas dalijamas atitinkamai iš 5 arba 20, o gautas rezultatas ir bus mokėtina arba papildomai per aptariamus metus atskaitytina suma.

<...>

5. Kai ilgalaikis turtas perleidžiamas atskaitos tikslinimo laikotarpiu, atliekamas vienintelis tikslinimas už dar nepasibaigusį minėtą laikotarpį, ir laikoma, kad toks turtas naudojamas vien apmokestinamajai veiklai tais metais, kuriais jis perleidžiamas, ir kitais metais iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos. Jeigu perleidimas neapmokestinamas pagal 9 straipsnio 30 ar 32 punktus, laikoma, kad tas turtas naudojamas neapmokestinamajai veiklai ir pirmą kartą turi būti atitinkamai tikslinama atskaita.

6. Tuo atveju, kai dėl turto iš pradžių turima teisė į visą mokesčio dėl susijusių statybų, įgijimo arba kitų su investicijomis susijusių išlaidų atskaitą arba į dalį jos, 5 dalyje numatytas tikslinimas taip pat atliekamas, kai laikoma, kad turtas naudojamas neapmokestinamai veiklai, jeigu:

- a) apmokestinamasis asmuo, pakeitęs savo veiklą arba pasikeitus teisės aktų reikalavimams, vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, nesuteikiančius teisės į atskaitą;

- b) pagal 12 straipsnio 3 dalį ir 55 straipsnio 3 ir 4 dalis apmokestinamasis asmuo vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, nesuteikiančius teisės į atskaitą;
- c) pastatas išnuomojamas ir šis sandoris neapmokestinamas pagal 9 straipsnio 29 punktą.“
- 15 CIVA 26 straipsnio „Atskaitų už nekilnojamąjį turtą, faktiškai nenaudojamą komerciniais tikslais, tikslinimas“ 1 dalyje nustatyta:
- „Jeigu nekilnojamasis turtas, susijęs su atskaitytu mokesčiu, faktiškai nenaudojamas komerciniais tikslais visus vienus ar daugiau kalendorinių metų po 19 metų laikotarpio, nurodyto 24 straipsnio 2 dalyje, atlikta atskaita tikslinama vienos dvidešimtosios dalimi, kuri turi būti nurodyta paskutinių laikotarpio metų, kuriais taikytina, deklaracijoje.“
- 16 Teisės atsisakyti neapmokestinimo PVM tvarka ir sąlygos, apie kurias kalbama CIVA 12 straipsnyje, konkrečiai nustatytos Dekrete-įstatyme Nr. 241/86 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 190, 1986 m. rugpjūčio 20 d.), iš dalies pakeistame Dekretu-įstatymu Nr. 21/2007 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 20, 2007 m. sausio 29 d.) (toliau – Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarka).
- 17 Klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės galiojusios redakcijos šios tvarkos 10 straipsnyje „Mokesčio atskaitos tikslinimas“ nustatyta:
- „1. Nepažeidžiant [CIVA] 25 straipsnio 1 dalies nuostatos, apmokestinamieji asmenys, naudojantys nekilnojamąjį turtą, dėl kurio įgyjama teisė atskaityti visą mokestį, susijusį su atitinkamu įgijimu, arba dalį jo, privalo vadovaudamiesi [CIVA] 24 straipsnio 5 dalimi tik vieną kartą tikslinti atliktą atskaitą, o nekilnojamasis turtas laikomas faktiškai nenaudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, kai:
- a) nekilnojamasis turtas naudojamas kitai, o ne apmokestinamojo asmens veiklai;
- b) jei nekilnojamasis turtas, naudojamas tik apmokestinamojo asmens, o ne kitai veiklai, faktiškai nenaudojamas komerciniais tikslais daugiau nei dvejus metus iš eilės.“
- 18 Ankstesniame šio sprendimo punkte cituojamame Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnyje numatyta CIVA 25 straipsnio 1 dalis atitinka šio sprendimo 15 punkte išdėstytos pagrindinės bylos aplinkybės taikomos redakcijos CIVA 26 straipsnio 1 dalį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 19 *Imofloresmira* užsiima jai ar tretiesiems asmenims priklausančio gyvenamosios, komercinės ir mišrios paskirties nekilnojamojo turto pardavimu, pirkimu, nuoma ir valdymu.
- 20 Po 2015 m. ir 2016 m. atliktų mokestinių patikrinimų Mokesčių ir muitų institucija konstatavo, kad tam tikros dviejų *Imofloresmira* priklausančių pastatų dalys, kurias ji pasirinko apmokestinti, nebuvo nuomojamos daugiau kaip dvejus metus, tačiau nepaisydama to *Imofloresmira* nepatiksino mokesčio atskaitos, vadovaudamasi CIVA 26 straipsnio 1 dalimi ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies b punktu.
- 21 Remdamasi tuo Mokesčių ir muitų institucija konstatavo, kad bendrovė mokesčio atskaitas už atskiras jai priklausiusio pastato dalis tam tikrais atvejais turėjo tikslinti kasmet, o kitais atvejais – atlikti galutinius tikslinimus, ir pranešė *Imofloresmira*, kad turi būti patikslintas už 2011, 2012 ir 2013 m. mokėtinas mokestis, kurio bendra suma sudarė 1 375 954,71 EUR. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos taip pat matyti, kad dėl tikslinimų už 2013 m. turėjo būti tikslinama 2014 m. sumokėto mokesčio atskaita.

- 22 Kadangi *Imofloresmira* nesutiko su Mokesčių ir maitų institucijos sprendimu atlikti tokius tikslinimus, ji jį apskundė *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Kolektyvinių ginčų arbitražo teismas (Administracinių ginčų arbitražo centras), Portugalija) ir reikalavo panaikinti reikalaujamas PVM priemokas.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Imofloresmira* nuolat reklamavo siūlomas išsinuomoti dar neišnuomotas patalpų dalis.
- 24 Šiuo klausimu šis teismas pažymi, kad 2011–2013 m. ji dėl to susitarė su nekilnojamojo turto agentūromis ir jų patarimu ėmėsi įvairių marketingo ir rinkodaros paramos veiklų, pavyzdžiui, sukūrė brošiūrą, sudarė elektroninių laiškų sąrašą ir sukūrė svetainę, leido ir platino pranešimus spaudai ir kabino informacijos skelbimus ant atitinkamų pastatų. Be to, jis pažymi, kad *Imofloresmira* pakoregavo savo pasiūlymą, pirma, nustačiusi konkurencingesnę patalpų nuomos kainą ir, antra, numačiusi galimybę derėtis dėl nuomos nemokėjimo laikotarpio kiekvieno nuomininko įsikūrimo patalpose laikotarpiu.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, dėl šių *Imofloresmira* priklausančio nekilnojamojo turto nuomos skatinimo veiklos patirtos išlaidos atsispindi 2011–2013 metų balansuose.
- 26 *Imofloresmira* šiame teisme teigė, kad šio sprendimo 21 punkte aptarti taisymai buvo atlikti neteisėtai, nes pagrindinėje byloje taikytinos nacionalinės teisės aiškinimas, kurį pateikia mokesčių inspekcija, prieštarauja Sąjungos teisei, pirmiausia PVM direktyvai, taip pat CIVA 26 straipsnio 1 daliai ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 daliai.
- 27 Abejodamas dėl pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų, pirmiausia CIVA 26 straipsnio 1 dalies ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies, kaip jie aiškinami mokesčių institucijos, suderinamumo su Sąjungos teise, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikalingas PVM direktyvos 137, 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnių išaiškinimas.
- 28 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Kolektyvinių ginčų arbitražo teismas (Administracinių ginčų arbitražo centras)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar formuluotės „faktiškai nenaudojamas komerciniais tikslais“ arba „faktiškai nenaudojamas apmokestinamiesiems sandoriams“, kaip tai suprantama pagal ankstesnių redakcijų [CIVA] 26 straipsnio 1 dalies b punktą ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies b punktą, taigi ir išvada, kad pirminė atskaita turi būti tikslinama, nes buvo atskaityta daugiau, nei apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti, kai pastatas, nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, reklamuojamas, t. y. yra rinkoje ir jį siekiama išnuomoti arba panaudoti teikiant *office centre* tipo paslaugas, ir įrodyta, kad savininkas ketina jį išnuomoti ir mokėti PVM ir dėjo visas pastangas, kad jam tai pavyktų, pripažintinos suderinamos su [PVM direktyvos] 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsniais?
2. Teigiamai atsakius į ankstesnį klausimą, ar, atsižvelgiant į teisingą [PVM direktyvos] 137, 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnių aiškinimą, Portugalijos teisės aktuose, konkrečiai kalbant, ankstesnių redakcijų Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose, gali būti numatytas vienintelis PVM atskaitos tikslinimas už visą laikotarpį, kuriam dar netaikytina senatis, tuo atveju, kai pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, tačiau reklamuojamas siekiant jį išnuomoti (su teise pasirinkti būti apmokestinamam) ir (arba) panaudoti teikiant paslaugas (apmokestinamasis sandoris) ir vėliau ketinama vykdyti apmokestinamą veiklą, suteikiančią teisę į atskaitą?

3. Ar suderinamas su [PVM direktyvos] 137, 167, 168 ir 184 straipsniais Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 2 straipsnio 2 dalies c punktas ir 10 straipsnio 1 dalies b punktas, pagal kuriuos PVM apmokestinamas asmuo negali atsisakyti būti neapmokestinamas PVM, kai atlikęs vienintelį PVM atskaitos tikslinimą ir pažeidęs atskaitos tvarką už laikotarpį, per kurį atliekamas tikslinimas, pasirašo naujas nuomos sutartis?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 29 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad pirminė PVM atskaita turi būti tikslinama, nes pastatas, dėl kurio pasinaudota teise būti apmokestintam, laikomas apmokestinamojo asmens nebenaudojamu jo apmokestinamiesiems sandoriams, kai šis pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, nors įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo siekė jį išnuomoti šiuo laikotarpiu.
- 30 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyva nustatytos sistemos logiką gali būti atskaitomi mokesčiai už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamajai arba į PVM taikymo sritį nepatenkančiai veiklai, už jas negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesčių, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktą).
- 31 Nuomos sandorių apmokestinimas yra teisė, kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms, nukrypdamas nuo PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte nustatytos bendros taisyklės, pagal kurią nuomos sandoriai yra neapmokestinami PVM. Taigi su šiuo apmokestinimu susijusi teisė į atskaitą taikoma ne automatiškai, o tik tuomet, jeigu valstybės narės pasinaudojo PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta teise ir jeigu mokesčio mokėtojai naudojami jiems suteikta teise pasirinkti apmokestinimą (žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26 punktą ir ten nurodytą jurisprudenciją).
- 32 Akivaizdu, kad Portugalijos Respublika pasinaudojo šia teise. Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Imofloresmira*, sudariusi nekilnojamojo turto, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, nuomos sutartis iki ginčijamo laikotarpio, kai šis turtas nebuvo išnuomotas, pasirinko apmokestinti šio turto nuomą.
- 33 Be to, iš PVM direktyvos 168 straipsnio teksto matyti, kad suinteresuotasis asmuo gali įgyti teisę į atskaitą, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, nagrinėjamos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 punktą).
- 34 Šioje byloje neginčijama, kad *Imofloresmira* turi apmokestinamojo asmens statusą. Tačiau Mokesčių ir muitų administratorius nurodė jai patikslinti PVM atskaitą, nes nekilnojamojo turto, dėl kurio ji taikyta, nebuvo išnuomotas ilgiau nei dvejus metus, taigi laikytinas nenaudojamu jos apmokestinamiesiems sandoriams, nors įrodyta, kad ši bendrovė šiuo laikotarpiu ketino jį išnuomoti ir sumokėti PVM ir ėmėsi tam reikalingų veiksmų.

- 35 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokesčių atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Todėl tik asmens statusas tuo momentu gali lemti teisės į atskaitą buvimą (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 8 punktą ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 38 punktą).
- 36 Nuo to momento, kai mokesčių administratorius sutiko, atsižvelgdamas į įmonės pateiktus duomenis, kad jai būtų suteiktas apmokestinamojo asmens statusas, šis jos statusas jau nebegali būti panaikintas atgaline data dėl to, kad įvyko arba neįvyko tam tikri įvykiai (šiuo klausimu žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 21 punktą), išskyrus sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejus.
- 37 Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 167–172 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 50 punktas ir ten nurodyta jurisprudencija).
- 38 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas ir ten nurodyta jurisprudencija).
- 39 Taip pat reikia priminti, kad PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog prekes ar paslaugas įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Pagal esamą ar numatomą prekių ar paslaugos naudojimą nustatoma tik pradinės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal PVM direktyvos 168 straipsnį, apimtis ir galimų tikslinimų per būsimus laikotarpius apimtis, tačiau jis nedaro poveikio teisės į atskaitą atsiradimui (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 15 punktą).
- 40 Darytina išvada, kad teisė į atskaitą iš principo išlieka, net jei vėliau apmokestinamasis asmuo nenaudoja minėtų prekių ar paslaugų, kurių atžvilgiu pasinaudojo atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių (šiuo klausimu žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 punktą ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, 19 ir 20 punktus).
- 41 Šioje byloje Mokesčių ir muitų administratorius aiškina, kad tai, jog pastatas nebuvo nuomojamas tam tikrą laikotarpį, reiškia, kad įmonė nebenaudoja pastato savo veiklai, todėl apmokestinamasis asmuo turi tikslinti mokesčio atskaitą, net jei įrodyta, jog jis tebeketina vykdyti apmokestinamąją veiklą.
- 42 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 39 ir 40 punktuose nurodytos jurisprudencijos, apmokestinamasis asmuo išsaugo teisę į atskaitą nuo to momentu, kai ją įgyja, net jei jis dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių negalėjo prekių ar paslaugų, dėl kurių taikyta atskaita, naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams.
- 43 Aiškinant kitaip PVM direktyvą būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su įmonės mokesčių našta. Dėl to, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investicijų veiklą, atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių įmonių ir kitų įmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryti apmokestinami sandoriai. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 22 punktas).

- 44 Todėl pagal mokesčių neutralumo principą draudžiamas toks nacionalinės teisės aktas, pagal kurį dėl to, kad galutinių PVM atskaitų pripažinimas siejamas su apmokestinamojo asmens ūkinės veiklos rezultatais, mokesčių tikslais vertinant tapačias investavimo į nekilnojamąjį turtą veiklas sukuriama nepagrįsti skirtumai tarp to paties profilio ir ta pačia veikla užsiimančių įmonių.
- 45 Šios išvados negali paneigti Portugalijos vyriausybės argumentas, kad, nutrūkus anksčiau sudarytomis nuomos sutartims, „pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalį, todėl reikia proporcingai patikslinti atskaitytą mokestį.
- 46 Pirma, nors tiesa, kad būtinybė tikslinti mokesčio atskaitą taip pat gali atsirasti nepaisant nuo apmokestinamųjų asmenų valios nepriklausančių aplinkybių (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 55 punktą), remiantis šia nuostata negalima pažeisti PVM direktyva nustatytą sistemą pagrindžiančių pagrindinių principų ir visų pirma mokesčių neutralumo principo.
- 47 Tačiau, priešingai, nei teigia Portugalijos vyriausybė, išvada, jog tam, kad būtų nustatyta, ar būta „pasikeitimų“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, pakanka, kad nutrūkus nuomos sutarčiai pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas, nepaisant aplinkybių, kurios nepriklauso nuo jo savininkų valios, ir net įrodymų, jog būta ketinimų jį eksploatuoti vykdant apmokestinamą veiklą ir buvo imtasi šiuo tikslu reikalingų veiksmų, reikštų teisės į atskaitą ribojimą, vadovaujantis atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis.
- 48 Antra, nors PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalimi valstybėms narėms suteikiama didelė diskrecija nustatyti teisės pasirinkti apmokestinimą būdus ir net ją panaikinti (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 27–30 punktus), valstybės narės negali ja naudotis ir pažeisti šios direktyvos 167 ir 168 straipsnių, kai panaikina jau įgytą teisę į atskaitą.
- 49 Iš tiesų, PVM atskaitų, susijusių su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveiktų ne teisės pasirinkti „apimtį“, kurią valstybės narės gali riboti pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalį, bet naudojimosi šia teise padarinius (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 46 punktą).
- 50 Galiausiai, reikia pažymėti, kad apmokestinamasis asmuo neabejotinai įgyja statusą tik tada, kai pateikia ketinimų pareiškimą sąžiningai pradėti numatytą ūkinę veiklą. Sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejais, kai toks asmuo apsimeta ketinantis pradėti konkrečią ūkinę veiklą, tačiau iš tikrųjų siekė kaip asmeninį turtą įsigyti turtą, kurio atžvilgiu gali būti pasinaudota atskaita, mokesčių administratorius atgaline data gali reikalauti grąžinti atskaitytas sumas, nes šie atskaitymai buvo suteikti remiantis klaidingomis deklaracijomis (2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 46 punktą).
- 51 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, kaip apie tai primena jos 131 straipsnis (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 76 punktas).
- 52 Todėl jei mokesčių administratorius padarytų išvadą, kad teise į atskaitą naudotasi sukčiaujant arba piktnaudžiaujant (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), jis galėtų atgaline data prašyti grąžinti atskaitytas sumas (2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 33 punktas ir ten suformuota jurisprudencija).

53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad pirminė PVM atskaita turi būti tikslinama, nes pastatas, dėl kurio pasinaudota teise būti apmokestintam, laikomas apmokestinamojo asmens nebenaudojamu jo apmokestinamiesiems sandoriams, kai šis pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, nors įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo siekė jį išnuomoti šiuo laikotarpiu.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

54 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą, į antrąjį ir trečiąjį klausimus atsakyti nereikia.

Dėl šio sprendimo padarinių ribojimas laiko atžvilgiu

55 Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, draudžiami pagal Sąjungos teisę, Portugalijos vyriausybė prašo Teisingumo Teismo apriboti savo sprendimo padarinius laiko atžvilgiu.

56 Kad pagrįstų prašymą, ši vyriausybė nurodo, kad, pirma, patikrinti kiekvieną visų teisinių santykių atvejį, siekiant nustatyti, ar apmokestinamieji asmenys, kurie yra nuomotojai, teisingai apskaičiavo ir sumokėjo atitinkamai valstybei narei sumas, susijusias su patikslintu PVM, būtų užduotis, kuriai įvykdyti reikėtų „pernelyg didelių“ administracinių ir teisminių institucijų išteklių, kurių ji neturi, o jei tai nebūtų atlikta, būtų dar labiau piktnaudžiaujama ir būtų prarasta dar daugiau biudžeto pajamų.

57 Antra, Portugalijos vyriausybė teigia, kad tokiu atveju praradus jau patikslintus ir sumokėtus mokesčius, kurie sudaro dideles sumas, atsirastų nepriimtinas biudžeto disbalansas.

58 Trečia, Portugalijos vyriausybė pažymi, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais siekiama užtikrinti, jog pirkimo PVM atskaitų sumos būtų tiesiogiai ir proporcingai susijusios su faktiniais pardavimo mokesčiais, o tai liudija Portugalijos valstybės ir jos nacionalinio mokesčių administratoriaus sąžiningą elgesį.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad teismo sprendimo padarinių apribojimas laiko atžvilgiu yra išimtinė priemonė, kuri taikoma, kai kyla rizika, kad bus sunkių ekonominių pasekmių būtent dėl daugelio sąžiningai sukurtų teisinių santykių, atsiradusių remiantis teisės aktu, laikytu galiojančiu teisėta, ir paaiškėjus, kad asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo skatinami elgtis Sąjungos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir reikšmingo Sąjungos teisės nuostatų taikymo srities neapibrėžtumo, prie kurio galėjo prisidėti ir kitų valstybių narių ar Komisijos elgesys (žr., be kita ko, 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Endress*, C-209/12, EU:C:2013:864, 36 punktą ir ten nurodytą jurisprudenciją).

60 Tačiau reikia priminti, kad teisės į PVM atskaitą ribojimas, kuriuo remiamasi vykstant ginčui su apmokestinamais asmenimis, pripažintinas bendros PVM sistemos pagrindinio principo išimtimi, kuri pagal suformuotą jurisprudenciją pripažįstama teisėta tik esant išimtinėms aplinkybėms (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 67 punktą).

61 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos, nėra objektyvaus ir reikšmingo Sąjungos teisės nuostatų, šiuo atveju – PVM direktyvos nuostatų, kiek jos susijusios su teisės į atskaitą apimtimi ir jos reikšme šia direktyva nustatytoje sistemoje, taikymo srities neapibrėžtumo (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 68 punktą).

- 62 Vadinasi, Portugalijos institucijos negali remtis objektyviu ir reikšmingu Sąjungos teisės nuostatų taikymo srities neapibrėžtumu. Kadangi nėra įvykdytas šis kriterijus, nereikia patikrinti, ar įvykdytas kriterijus, susijęs su sunkiomis ekonominėmis pasekmėmis.
- 63 Iš išdėstytų argumentų darytina išvada, kad nereikia riboti šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 64 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad pirminė pridėtinės vertės mokesčio atskaita turi būti tikslinama, nes pastatas, dėl kurio pasinaudota teise būti apmokestintu, laikomas apmokestinamojo asmens nebenaudojamu jo apmokestinamiesiems sandoriams, kai šis pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, nors įrodyta, kad apmokestinamasis asmuo siekė jį išnuomoti šiuo laikotarpiu.

Parašai.