



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. balandžio 30 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita – 173 straipsnis – Mišriai apmokestinamas asmuo – Atskaitos metodai – Proporcinė atskaita – Atskaita pagal panaudojimą – 184–186 straipsniai – Atskaitos tikslinimas – Veiksnių, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimas – Pardavimo sandoris, klaidingai laikytas neapmokestinamu PVM – Nacionalinė priemonė, draudžianti pakeisti už praėjusius kelerius metus atliktos atskaitos metodą – Naikinamasis terminas – Mokesčių neutralumo, teisinio saugumo, veiksmingumo ir proporcingumo principai“

Byloje C-661/18

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) 2018 m. spalio 15 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2018 m. spalio 22 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

CTT – Correios de Portugal

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas P. G. Xuereb (pranešėjas), teisėjai T. von Danwitz ir A. Kumin,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *CTT – Correios de Portugal*, atstovaujamos *advogado* A. Fernandes de Oliveira,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires ir P. Barros da Costa,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,

* Proceso kalba: portugalų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Rechenas,

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

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) aiškinimo, taip pat dėl mokesčių neutralumo, veiksmingumo, lygiavertiškumo ir proporcingumo principų.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *CTT – Correios de Portugal* (toliau – CTT) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl vykdančios pašto paslaugų teikimo veiklą CTT atliktos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“ yra 2 skyrius „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ ir 3 skyrius „Kita PVM neapmokestinama veikla“.
- 4 Šios direktyvos IX antraštinės dalies 2 skyriaus 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:
a) paslaugų, išskyrus keleivių gabenimo ir telekomunikacijų paslaugas, teikimas ir su tuo susijusių prekių tiekimas, kai šį tiekimą ir teikimą vykdo viešojo pašto tarnybos;
<...>“
- 5 PVM direktyvos IX antraštinės dalies 3 skyriaus 135 straipsnio 1 dalyje nurodyta:
„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:
<...>
d) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;
<...>“
- 6 PVM direktyvos X antraštinėje dalyje „Atskaita“ yra, be kita ko, 2 skyrius „Proporcinė atskaita“, kuriame yra šios direktyvos 173–175 straipsniai, ir 5 skyrius „Atskaitos tikslinimas“, kuriame yra minėtos direktyvos, be kita ko, 184–189 straipsniai.

7 PVM direktyvos 173 straipsnyje numatyta:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas <...>, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 175 straipsnių.

2. Valstybės narės gali imtis šių priemonių:

<...>

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

<...>“

8 Šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Atskaita, atlikta remiantis tokiomis laikinai nustatytomis proporcingomis dalimis, tikslinama, kai kitais metais nustatoma galutinė proporcinga dalis.“

9 Šios direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

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

10 PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma <...>“

11 Šios direktyvos 186 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

Portugalijos teisė

12 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 9 straipsnyje nustatyta:

„Mokesčiu neapmokestinama:

<...>

23) paslaugų, išskyrus telekomunikacijų paslaugas, teikimas ir su tuo susijusių prekių tiekimas, kai ši tiekimą ir teikimą vykdo viešojo pašto tarnybos;

24) nominaliosios vertės galiojančių pašto ženklų ar žymų tiekimas ir su tuo susiję pardavimo komisiniai;

<...>“

13 CIVA 22 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 1–3 dalyse numatyta:

„1. Teisė į atskaitą atsiranda tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM, kaip nustatyta 7 ir 8 straipsniuose, ir įgyvendinama iš bendros apmokestinamojo asmens mokėtino mokesčio už apmokestinamuosius sandorius deklaruojamu laikotarpiu sumos atimant atskaitytiną mokesčio sumą, apskaičiuotą tuo laikotarpiu.

2. Nepažeidžiant 78 straipsnio nuostatų, atskaita turi būti atliekama deklaracijoje už laikotarpį, per kurį gautos PVM sumokėjimą patvirtinančios sąskaitos faktūros ar kvitas, pridėti prie importo deklaracijų, arba po jo einantį laikotarpį.

3. Jeigu 2 dalyje nurodyti dokumentai gauti deklaravimo laikotarpiu, kuris nėra jų išdavimo laikotarpis, atskaita gali būti atlikta, jeigu tai dar įmanoma, tuo deklaravimo laikotarpiu, per kurį jie išduoti.“

14 CIVA 23 straipsnyje „Mišrios paskirties prekėms taikomi atskaitos metodai“ nustatyta:

„1. Jeigu vykdydamas veiklą apmokestinamasis asmuo sudaro sandorius, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandorius, kurie nesuteikia šios teisės, vadovaujantis 20 straipsnio nuostatomis, mokesčio, sumokėto įsigyjant prekes ar paslaugas, naudojamas abiejų rūšių veiklai vykdyti, atskaita nustatoma taip:

<...>

b) nepažeidžiant ankstesnio punkto nuostatų, jei prekė ar paslauga skirta vykdyti sandoriams, susijusiems su 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta ekonomine veikla, kurių dalis nesuteikia teisės į atskaitą, mokestis gali būti atskaitomas atsižvelgiant į procentinę dalį, kuri atitinka sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, metinę sumą.

<...>

2. Nepaisant 1 dalies b punkto, apmokestinamasis asmuo gali atlikti atskaitą pagal realų visų ar dalies prekių ir paslaugų naudojimą, remdamasis objektyviais kriterijais, leidžiančiais nustatyti šių prekių ir paslaugų panaudojimo lygį vykdant sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, ir sandorius, nesuteikiančius šios teisės, nepažeidžiant mokesčių generalinės direkcijos jam nustatytų specialių sąlygų ar reikalavimo nutraukti šią praktiką, jeigu ji konstatuoja, kad tai sukelia ar gali sukelti didelių apmokestinimo iškreipimų.

<...>

4. Atskaitoma procentinė dalis, nurodyta 1 dalies b punkte, apskaičiuojama taikant trupmeną, kurios skaitiklis – sandorių, už kuriuos suteikiama teisė į atskaitą pagal 20 straipsnio 1 dalį, metinė suma be PVM, o vardiklis – visų apmokestinamojo asmens sandorių, sudarytų vykdant 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą ekonominę veiklą, ir neapmokestinamų subsidijų, kurios nėra subsidijos įrangai, metinė suma be PVM.

<...>

6. Atskaitos procentinė dalis, nurodyta 1 dalies b punkte, apskaičiuota laikinai, remiantis praėjusiais metais įvykdytų sandorių suma, ir pagal 2 dalį atliekama atskaita, nustatyta laikinai, remiantis objektyviais kriterijais, kurie iš pradžių naudoti realaus panaudojimo metodui taikyti, yra tikslinamos pagal tų metų, kuriais jos taikomos, galutines vertes, o tai lemia atitinkamą atliktos atskaitos tikslinimą, kuris turi būti nurodytas atitinkamų metų paskutinio laikotarpio deklaracijoje.“

15 CIVA 78 straipsnio „Tikslinimas“ 6 dalyje numatyta:

„Esminių ar skaičiavimo klaidų ištaisymas įrašuose, susijusiuose su 44–51 ir 65 straipsniais, 41 straipsnyje minėtose deklaracijose ir 67 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose minėtuose vadovuose ir deklaracijose yra neprivalomas, jeigu susidaro mokesčio permoka apmokestinamojo asmens naudai, tačiau jį galima atlikti per dvejų metų terminą, kuris, kai naudojamosi teise į atskaitą, skaičiuojamas nuo to momento, kai ši teisė atsiranda pagal 22 straipsnio 1 dalį, ir privalomas, jeigu susidaro mokesčio valstybės naudai.“

16 CIVA 98 straipsnio „Peržiūra *ex officio* ir terminas pasinaudoti teise į atskaitą“ 2 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant specialiųjų nuostatų, teise į atskaitą ar teise į permokos grąžinimą galima pasinaudoti per ketverius metus nuo to momento, kai atitinkamai atsiranda teisė į atskaitą ar mokesčio permoka.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

17 CTT veikia Portugalijos pašto paslaugų rinkoje. Ji šioje rinkoje vykdo, be kita ko, viešųjų paslaugų įsipareigojimus.

18 CTT sandoriai, susiję su universaliosiomis pašto paslaugomis, yra neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a punktą ir nesuteikia teisės į atskaitą. Kadangi CTT taip pat vykdo sandorius, apmokestinamus PVM ir suteikiančius teisę į atskaitą, ši įmonė yra vadinamasis „mišriai“ apmokestinamas asmuo.

19 2007 m. priimtame administraciniame sprendime (toliau – 2007 m. administracinis sprendimas) mokesčių ir muitų administratorius nusprendė, kad CTT siūlomos sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugos yra neapmokestinamos PVM. Šio administracinio sprendimo galiojimas baigėsi 2012 m. gruodžio 31 d.

20 2012 m. Portugalijos teisės aktų leidėjas peržiūrėjo pašto paslaugoms taikomą teisinę tvarką, siekdamas liberalizuoti rinką nuo 2013 m. sausio 1 d., taikant 2008 m. vasario 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2008/6, iš dalies keičiančią Direktyvą 97/67/EB, siekiant visiško Bendrijos pašto paslaugų vidaus rinkos suformavimo (OL L 52, 2008, p. 3).

21 Vis dėlto tik 2015 m. kilo abejonių dėl Portugalijos pašto rinkos liberalizavimo mokesčių pasekmių. CTT nuo 2015 m. balandžio mėn. pradėjo skaičiuoti PVM už sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugas ir 2015 m. birželio 23 d. paprašė atnaujinti 2007 m. administracinį sprendimą.

22 Naujame 2015 m. lapkričio 20 d. administraciniame sprendime mokesčių ir muitų administratorius paaiškino pašto paslaugų rinkos liberalizavimo poveikį neapmokestinimui PVM ir nurodė, kad nuo 2013 m. sausio 1 d. suteiktoms sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugoms nebėra taikomas viešojo pašto tarnyboms numatytas neapmokestinimas PVM, atsižvelgiant į 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Todėl 2016 m. CTT apskaičiavo PVM už sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugas, suteiktas nuo 2013 m. sausio 1 d., ir atliko papildomą PVM apskaičiavimą už 2013 m., taip pat už 2014 ir 2015 m., pateikdama patikslintas deklaracijas. Be to, teikdama šiuos prašymus patikslinti, CTT pakeitė atskaitos metodą, nes anksčiau pagal proporcijos metodą atskaityto PVM dalis juose buvo atskaityta taikant panaudojimo metodą. Atlikus šią peržiūrą buvo papildomai atskaityta iš viso 1 967 567,82 EUR PVM.

24 Po CTT patikrinimo, susijusio su 2015 finansiniais metais, mokesčių ir muitų administratorius priminė, kad atskaitos metodas negali būti pakeistas, jeigu buvo pritaikyta galutinė proporcinga dalis, ir iš to padarė išvadą, kad CTT, kuri jau pritaikė galutinę proporcingą dalį, praleido terminą atskaitos metodui

pakeisti. Be to, jis manė, kad CTT prašomas tikslinimas, susijęs su atskaitos metodo pakeitimu, neturi jokio teisinio pagrindo CIVA. Todėl šis administratorius neleido atlikti papildomos atskaitos, grindžiamos atskaitos metodo pakeitimu, tačiau patikslino galutines proporcingas dalis už 2013–2015 m., nes sąskaitų apmokėjimo pašte sandoriai, įvykdyti per šiuos metus, nebuvo neapmokestinami PVM.

- 25 2018 m. kovo 21 d. CTT prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikė prašymą priimti arbitražo sprendimą, tvirtindama, kad su veiksmingumo ir lygiavertiškumo principais nesuderinamas CIVA aiškinimas, kad nustatyti atskaitos metodą galima tik sąskaitų faktūrų gavimo momentu.
- 26 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1) Ar pagal neutralumo, veiksmingumo, lygiavertiškumo ir proporcingumo principus draudžiamas toks [CIVA] 98 straipsnio 2 dalies aiškinimas, pagal kurį ši nuostata netaikoma jau atliktų atskaitų keitimui ar tikslinimui?
- 2) Ar pagal šiuos principus draudžiamos tokios teisės nuostatos, kaip [CIVA] 23 straipsnio 1 dalies b punktas ir 6 dalis, kurios aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris teisei į mišrios paskirties prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaitą apskaičiuoti pasirinko koeficiento ir (arba) paskirstymo kriterijaus metodą ir atliko korekcijas, remdamasis atitinkamų metų, su kuriais susijusi atskaita, galutinėmis vertėmis, pagal minėtą 6 dalį negali atgaline data iš dalies pakeisti šių duomenų, apskaičiuodamas pirminę, pagal šią taisyklę jau patikslintą, atskaitą iš naujo, kiek tai susiję su mokėtino PVM apskaičiavimu atgaline data už veiklą, kuri iš pradžių buvo laikoma neapmokestinama?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą

- 27 Savo rašytinėse pastabose Portugalijos vyriausybė abejoja dėl prejudicinių klausimų priimtinumą. Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė priežasčių, dėl kurių mokesčių neutralumo, proporcingumo, lygiavertiškumo ir veiksmingumo principai yra reikšmingi nagrinėjamu atveju. Antra, šiais klausimais Teisingumo Teismo prašoma nustatyti nacionalinės teisės nuostatų taikymo sritį.
- 28 Šiuo klausimu primintina, kad SESV 267 straipsniu įtvirtinta bendradarbiavimo sistema pagrįsta griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu. Pagal šiame straipsnyje numatytą procedūrą nacionalines nuostatas turi aiškinti nacionaliniai teismai, o ne Teisingumo Teismas, ir pastarajam nepriklauso spręsti, ar vidaus teisės normos suderinamos su Sąjungos teisės nuostatomis. Tačiau Teisingumo Teismas yra kompetentingas pateikti nacionaliniam teismui visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris šiam teismui leistų įvertinti vidaus teisės normų atitiktį Sąjungos teisės aktams (2015 m. spalio 15 d. Sprendimo *Iglesias Gutiérrez ir Rion Bea*, C-352/14 ir C-353/14, EU:C:2015:691, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 29 Taigi, nors, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimų formuluote, Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą dėl vidaus teisės nuostatos atitikties Sąjungos teisei, niekas Teisingumo Teismui nekliudo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti naudingą atsakymą, susijusį su Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimu, leidžiančiu jam pačiam priimti sprendimą dėl vidaus teisės atitikties Sąjungos teisei (2015 m. spalio 15 d. Sprendimo *Iglesias Gutiérrez ir Rion Bea*, C-352/14 ir C-353/14, EU:C:2015:691, 22 punktas ir jame nurodyta

jurisprudencija). Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą, kai klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu (žr. 2012 m. gruodžio 13 d. Nutarties *Debiasi*, C-560/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:802, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 30 Taigi pateiktus klausimus reikia suprasti taip, kad jais iš esmės siekiama PVM direktyvos, konkrečiau – 173 ir 184–186 straipsnių, vertinamų atsižvelgiant į Sąjungos teisės principus, t. y. mokesčių neutralumo, veiksmingumo, lygiavertiškumo ir proporcingumo, išaiškinimo.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 31 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 173 straipsnis, siejamas su mokesčių neutralumo, veiksmingumo, lygiavertiškumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinamas kaip prieštaraujantis tam, kad valstybė narė, pagal šią nuostatą leidama apmokestinamiesiems asmenims atlikti PVM atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, panaudojimą, draudžia šiems apmokestinamiesiems asmenims pakeisti atskaitos metodą po galutinės proporcingos dalies nustatymo.
- 32 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą atskaitoma proporcinga dalis nustatoma, vadovaujantis šios direktyvos 174 ir 175 straipsniais, visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams remiantis apyvarta. Vis dėlto pagal minėtos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą valstybės narės gali leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 49 ir 50 punktus).
- 33 Šiuo atveju neginčijama, kad Portugalijos teisės aktų leidėjas pagal pastarąją nuostatą leido mišriai apmokestinamiesiems asmenims atlikti atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą ir kad todėl CTT galėjo pasirinkti PVM už mišriai naudoti skirtas prekes ir paslaugas atskaitą atlikti pagal proporcijos metodą arba pagal panaudojimo metodą.
- 34 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą PVM atskaitos pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą sistema yra galimybė, kuria valstybės narės gali pasinaudoti organizuodamos savo apmokestinimo sistemą. Vis dėlto, nors valstybės narės turi diskreciją pasirinkti priemones, siekdamas, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, jos turi naudotis savo kompetencija laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrų principų, visų pirma proporcingumo, mokesčių neutralumo ir teisinio saugumo principų (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *BLC Baument*, C-511/10, EU:C:2012:689, 22 ir 23 punktus ir 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 35 Dėl šių principų, visų pirma dėl proporcingumo principo, reikia priminti, kad jis nedraudžia valstybei narei, pasinaudojusiai galimybe suteikti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti tam tikrą apmokestinimo tvarką, priimti teisės aktus, pagal kuriuos šios tvarkos taikymas priklausytų nuo atgaline data negaliojančio išankstinio mokesčių administratoriaus leidimo gavimo, ir kad leidimo procedūros negaliojimo atgaline data nebuvimas nepadarо šios procedūros neproporcingos. Todėl nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias apmokestinamiesiems asmenims nesuteikiama galimybė po galutinės proporcingos dalies nustatymo taikyti atskaitos pagal

panaudojimą sistemą, neviršija to, kas būtina, kad būtų tinkamai renkamas PVM (pagal analogiją su smulkaus verslo įmonių neapmokestinimo tvarka žr. 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 43–45 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

- 36 Toliau, kiek tai susiję su mokesčių neutralumo principu, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, žinoma, matyti, jog pagal Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalies c punktą valstybės narės gali konkrečiam sandoriui taikyti ne apyvartos, o kitą paskirstymo metodą ar kriterijų su sąlyga, kad remiantis mokesčių neutralumo principu šiuo metodu bus užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metodą. Taigi kiekviena valstybė narė, kuri nusprendžia leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą, turi užtikrinti, kad teisės į atskaitą apskaičiavimo tvarka leistų kuo tiksliau nustatyti PVM dalį, susijusią su teise į atskaitą suteikiančiais sandoriais. Iš tiesų pagal mokesčių neutralumo principą, būdingą bendrai PVM sistemai, reikalaujama, kad atskaitos apskaičiavimo tvarka objektyviai atspindėtų realią mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų išigijimo išlaidų dalį, kuri gali būti priskirta teisei į atskaitą suteikiantiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 51 ir 52 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 37 Vis dėlto Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pasirinktas metodas nebūtinai turi būti pats tiksliausias, tačiau jį taikant turi būti užtikrintas tikslesnis rezultatas nei gaunamas taikant paskirstymo pagal apyvartą kriterijų (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 38 Iš to matyti, kad, priešingai, nei iš esmės teigia CTT, mokesčių neutralumo principas negali būti aiškinamas taip, kad kiekvienu atveju reikia nustatyti tiksliausią atskaitos metodą ir kad reikalaujama sistemiškai tikrinti iš pradžių taikytą atskaitos metodą, net ir nustačius galutinę proporciją.
- 39 Viena vertus, dėl tokio aiškinimo netektų prasmės valstybių narių prerogatyva, numatyta PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punkte, leisti apmokestinamiesiems asmenims atlikti atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą, nes praktiškai leidimas taptų pareiga. Šiuo klausimu pakanka priminti, kad remiantis principais, kuriais reguliuojama PVM sistema, tačiau nuo kurių teisės aktų leidėjas gali teisėtai nukrypti, bet kuriuo atveju negalima pateisinti aiškinimo, dėl kurio nukrypti leidžianti nuostata, teisės aktų leidėjo aiškiai norėta įtvirtinti, netektų savo veiksmingumo (2016 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 42 punktą).
- 40 Kita vertus, toks aiškinimas prieštarautų jurisprudencijai, pagal kurią PVM direktyva nenustato apmokestinamajam asmeniui, turinčiam pasirinkimą iš dviejų sandorių, pareigos taikyti tą, kuris susijęs su didžiausios PVM sumos sumokėjimu. Priešingai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokią savo veiklos struktūrą, kad sumažintų savo mokesstinę skolą (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 73 punktą).
- 41 Galiausiai teisinio saugumo principas reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė padėtis, susijusi su jo teisėmis ir pareigomis mokesčių administratoriaus atžvilgiu, nebūtų ginčytina neribotą laiką (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktą ir 2018 m. gegužės 17 d. Sprendimo *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, 51 punktą). Tačiau, kaip teisingai primena Portugalijos vyriausybė, nėra pagrįsta iš mokesčių institucijų reikalauti bet kokiomis aplinkybėmis sutikti, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vienašališkai pakeisti atskaitos metodą, kurį jis naudojo nustatydamas atskaitytinas PVM sumas.
- 42 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktas, siejamas su mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinamas kaip neprieštaraujantis tam, kad valstybė narė, pagal šią nuostatą leisdama apmokestinamiesiems asmenims atlikti PVM atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę į

atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, panaudojimą, draudžia šiems apmokestinamiesiems asmenims pakeisti PVM atskaitos metodą po galutinės proporcingos dalies nustatymo.

Dėl antrojo klausimo

- 43 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184–186 straipsniai, siejami su mokesčių neutralumo, veiksmingumo, lygiavertiškumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui nesuteikiama galimybė po to, kai pagal šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalį nustatyta galutinė proporcinga dalis, ištaisyti, taikant panaudojimo metodą, kuris nacionalinėje teisėje leidžiamas atsižvelgiant į minėtos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktą, PVM, sumokėto už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, naudojamas ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems tokios teisės, atskaitą tuo atveju, jeigu, pirma, apmokestinamasis asmuo, kai pasirinko atskaitos metodą, nežinojo, kad sandoris, kurį jis laikė neapmokestinamuoju, iš tikrųjų toks nebuvo, ir jeigu, antra, bendras naikinamasis terminas, kuris nacionalinėje teisėje nustatytas atskaitai tikslinti, dar nesibaigė.
- 44 Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir šalių atsakymų į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus matyti, kad CTT, pasirinkdama atskaityti PVM, susijusį su tam tikromis prekėmis ir paslaugomis, už pagrindinėje byloje aptariamus metus, taikydama apyvarta pagrįstą metodą, atsižvelgė į tai, kad jos įvykdyti sąskaitų apmokėjimo pašte sandoriai pagal 2007 m. administracinį sprendimą buvo neapmokestinami PVM. Tačiau 2015 m. kompetentinga mokesčių institucija nusprendė, kad dėl pašto paslaugų rinkos liberalizavimo nuo 2013 m. sausio 1 d. buvo apribota neapmokestinimo taikymo sritis, į ją įtraukiant tik viešojo pašto tarnybų atliekamą paslaugų teikimą. Todėl CTT klaidingai manė, kad sąskaitų apmokėjimo pašte sandoriai 2013–2015 m. buvo neapmokestinami PVM.
- 45 Pirmiausia reikia priminti, kad nors pagrindinėje byloje nagrinėjamų faktinių aplinkybių nustatymas ir vertinimas, taip pat nacionalinės teisės aiškinimas ir taikymas priklauso tik nacionalinio teismo kompetencijai, Teisingumo Teismas turi pateikti nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, kuris leistų šiam išspręsti nagrinėjamą bylą (šiuo klausimu žr. 2017 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, 37 ir 38 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 46 Šiuo atveju Europos Komisija savo rašytinėse pastabose ir CTT savo atsakyme į Teisingumo Teismo pateiktus klausimus teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos sąskaitų apmokėjimo paslaugos gali būti PVM neapmokestinami sandoriai pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą. Be to, CTT pridūrė, kad būtent šiuo pagrindu, o ne pagal šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a punktą jie laikyti neapmokestinamais PVM 2007 m. administraciniame sprendime. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šios paslaugos patenka į minėto 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatyto neapmokestinimo PVM taikymo sritį.
- 47 Siekiant atsakyti į antrąjį prejudicinį klausimą reikia remtis prielaida, nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kad nors šių paslaugų teikimas nuo 2013 m. sausio 1 d. nebebuvo neapmokestinamas PVM, šis pakeitimas išaiškėjo tik 2015 m., todėl, pasirinkdama atskaitos metodą, CTT nežinojo, kad sandoriai, kuriuos ji laikė neapmokestinamais, iš tiesų tokie nebuvo.
- 48 Vis dėlto šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar CTT buvo sąžininga, o tai, be kita ko, priklauso nuo to, ar, liberalizavus Portugalijos pašto paslaugų rinką, pokyčius, susijusius su viešojo pašto tarnybų atliekamo paslaugų teikimo neapmokestinimu, buvo galima numatyti, ar ne.

- 49 Toliau pirmiausia reikia priminti, kad PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta, jog pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra mažesnė arba didesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį atskaita, be kita ko, tikslinama, kai pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis iš pradžių buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma (2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 46 punktą).
- 50 PVM direktyvos 184–186 straipsniuose numatyto tikslinimo mechanizmu siekiama glaudaus ir tiesioginio teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą ir atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamuosiuose pardavimo sandoriuose ryšio (2019 m. kovo 27 d. Sprendimo *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 punktą). Tačiau sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugų neapmokestinimo ginčijimas nutraukė šį glaudų ir tiesioginį teisės į pirkimo PVM atskaitą ir atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamųjų pardavimo sandorių atvejų ryšį. Dėl šio ginčijimo, kalbant apie 2013–2015 m., pasikeitė, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, vienas iš veiksnų, kuriais remiantis iš pradžių apskaičiuota atskaitytina suma. Todėl CTT turėjo teisę tikslinti pagal šios direktyvos 184 straipsnį (pagal analogiją su sandoriu, kuris klaidingai laikytas apmokestinamu PVM, bet iš tiesų buvo neapmokestinamas, žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 39 punktą).
- 51 Be to, iš PVM direktyvos 184–185 straipsnių, aiškinamų kartu, matyti, kad atskaitos tikslinimu turėtų būti siekiama, kad galiausiai atskaityta suma atitiktų sumą, kurią toks apmokestinamasis asmuo, kaip antai CTT, būtų turėjęs teisę atskaityti, jeigu iš pradžių būtų atsižvelgęs į tai, kad sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugos nebuvo neapmokestinamos PVM (pagal analogiją žr. 2016 m. birželio 16 d. Sprendimo *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452, 47 punktą).
- 52 Šiuo atžvilgiu klausimas, ar konkretus sandoris yra neapmokestinamas, ar toks nėra, yra esminis elementas, į kurį mišriai apmokestinamas asmuo atsižvelgia siekdamas nustatyti, kaip reikia atlikti PVM atskaitą. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad pardavimo sandorio neapmokestinimo užginčijimas gali lemti, kad tam tikros prekės ar paslaugos, kurios, kaip manyta, buvo skirtos mišriai naudoti, iš tikrųjų naudojamos tik sandoriams, suteikiantiems teisę į PVM atskaitą. Vis dėlto iš PVM direktyvos 173 straipsnio teksto aiškiai matyti, kad šis straipsnis netaikomas mišriai naudoti skirtoms prekėms ir paslaugoms. Prekių ir paslaugų, kurios skirtos naudoti išimtinai apmokestinamiesiems sandoriams, atveju apmokestinamieji asmenys gali atskaityti visą mokestį už jiems patiektas prekes ar suteiktas paslaugas (šiuo klausimu žr. 2018 m. spalio 18 d. Sprendimo *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, 47 punktą).
- 53 Šiuo atveju darytina išvada, kad CTT turėjo būti suteikta teisė pakeisti atskaitos metodą, kad ji galėtų atlikti PVM atskaitą, kuria ji būtų galėjusi pasinaudoti, jei iš pradžių būtų galėjusi atsižvelgti į tai, kad sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugos nebuvo neapmokestinamos PVM pagrindinėje byloje nagrinėjamais metais. Šiuo atžvilgiu negalima pritarti Portugalijos vyriausybės argumentui, kad atskaita buvo tikslinta, nes mokesčių administratorius leido peržiūrėti galutines proporcingas dalis už pagrindinėje byloje nagrinėjamus metus, kadangi sąskaitų apmokėjimo pašte paslaugos klaidingai laikytos neapmokestinamomis PVM.
- 54 Nors PVM direktyvos 186 straipsnyje valstybės narės yra aiškiai įpareigosios nustatyti PVM tikslinimo sąlygas, valstybės narės, priimdamos šias taisykles nustatančius nacionalinės teisės aktus, turi laikytis Sąjungos teisės, visų pirma pagrindinių jos principų (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 ir 48 punktus).
- 55 Neutralumo principu, kuris primintas šio sprendimo 36 punkte, reikalaujama, kad PVM atskaitos apskaičiavimo tvarka objektyviai atspindėtų realią mišriai naudoti skirtų prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidų dalį, kuri gali būti priskirta prie teisę į atskaitą suteikiančių sandorių. Taigi pagal šį principą valstybei narei draudžiama neleisti ištaisyti PVM atskaitos metodo esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, nebent toks ištaisymas neleidžia tiksliau nustatyti PVM dalies, susijusios su sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą.

- 56 Remiantis proporcingumo principu, nacionalinės teisės aktų leidėjas turi galimybę už formos reikalavimų nesilaikymą nustatyti sankcijas, kurios skatintų apmokestinamuosius asmenis laikytis minėtų reikalavimų, ir taip užtikrinti tinkamą PVM sistemos veikimą. Vis dėlto, atsižvelgiant į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija, kaip visiškas atsisakymas leisti pasinaudoti teise į atskaitą, kurią apmokestinamasis galėjo atlikti, yra neproporcinga, jei nebuvo nustatyta nei sukčiavimo, nei neigiamo poveikio valstybės biudžetui (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 48 ir 51 punktus).
- 57 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad CTT būtų sukčiavusi ar piktnaudžiavusi.
- 58 Galiausiai Portugalijos vyriausybė pažymi, kad jei CTT ir turėjo teisę pakeisti PVM atskaitos metodą, tikslinimo prašyta pasibaigus terminui. Iš tiesų, nors CIVA 98 straipsnio 2 dalyje nustatytas bendras ketverių metų atskaitos keitimo ar tikslinimo terminas, pradedamas skaičiuoti nuo teisės į atskaitą atsiradimo ar mokesčio permokos sumokėjimo, šis terminas netaikomas, jei pagal PVM direktyvos 175 straipsnio 3 dalį buvo nustatyta galutinė proporcinga dalis.
- 59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad remiantis teisinio saugumo principu naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva nustatyta tvarka, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms analogiškomis teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 38 punktas).
- 60 Šiuo atveju, nors iš kartu su prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai PVM srityje numato kitokią tvarką nei nacionalinėje teisėje numatyta tvarka kitose mokesčių srityse, veiksmingumo principas draudžia tokią reglamentavimą, jeigu jis tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, net jei nepasibaigus minėtuose teisės aktuose numatytas ketverių metų naikinamasis terminas, gali atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę ištaisyti savo PVM deklaracijas, kai buvo nustatyta galutinė proporcinga dalis. Iš tikrųjų tokiomis aplinkybėmis pasinaudojimas teise į PVM atskaitos tikslinimą, kuri priminta šio sprendimo 51 punkte, praktiškai tampa neįmanomas ar bent jau labai sunkiai įgyvendinamas (pagal analogiją žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, 40 ir 41 punktus).
- 61 Šiuo klausimu, be to, reikia priminti, kad nacionaliniai teismai turi aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į Sąjungos teisę ir, nors Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo pareiga negali būti pagrindas aiškinti nacionalinę teisę *contra legem*, nacionaliniai teismai prireikus turi pakeisti suformuotą nacionalinę jurisprudenciją ar sprendimų priėmimo praktiką, jeigu ji pagrįsta su direktyvos tikslais nesuderinamu nacionalinės teisės aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, EU:C:2019:390, 48 ir 49 punktus).
- 62 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 184–186 straipsniai, siejami su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui, atskaičiusiam PVM, sumokėtą už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, naudojamas ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į

atskaitą, pagal apyvarta grindžiamą metodą, nesuteikiama galimybė po to, kai pagal šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalį nustatyta galutinė proporcinga dalis, ištaisyti šią atskaitą, taikant panaudojimo metodą, tokiomis aplinkybėmis, kai:

- atitinkama valstybė narė, remdamasi minėtos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktu, leidžia apmokestinamiesiems asmenims atlikti PVM atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, panaudojimą,
- apmokestinamasis asmuo, pasirinkdamas atskaitos metodą, sąžiningai nežinojo, kad sandoris, kurį jis laikė neapmokestinamuoju, iš tikrųjų toks nebuvo,
- nacionalinėje teisėje nustatytas bendras naikinamasis terminas tikslinti atskaitą dar nesibaigė ir
- atskaitos metodo pakeitimas leidžia tiksliau nustatyti PVM dalį, susijusią su sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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:

- 1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 173 straipsnio 2 dalies c punktas, siejamas su mokesčių neutralumo, teisinio saugumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinamas kaip neprieštaraujantis tam, kad valstybė narė, pagal šią nuostatą leisdamą apmokestinamiesiems asmenims atlikti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, panaudojimą, draudžia šiems apmokestinamiesiems asmenims pakeisti PVM atskaitos metodą po galutinės proporcingos dalies nustatymo.
- 2) Direktyvos 2006/112 184–186 straipsniai, siejami su mokesčių neutralumo, veiksmingumo ir proporcingumo principais, turi būti aiškinami taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamajam asmeniui, atskaičiusiam pridėtinės vertės mokestį (PVM), sumokėtą už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, naudojamas ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, pagal apyvarta grindžiamą metodą, nesuteikiama galimybė po to, kai pagal šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalį nustatyta galutinė proporcinga dalis, ištaisyti šią atskaitą, taikant panaudojimo metodą, tokiomis aplinkybėmis, kai:
 - atitinkama valstybė narė, remdamasi minėtos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktu, leidžia apmokestinamiesiems asmenims atlikti PVM atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, panaudojimą,
 - apmokestinamasis asmuo, pasirinkdamas atskaitos metodą, sąžiningai nežinojo, kad sandoris, kurį jis laikė neapmokestinamuoju, iš tikrųjų toks nebuvo,

- nacionalinėje teisėje nustatytas bendras naikinamasis terminas tikslinti ataskaitą dar nesibaigė ir
- atskaitos metodo pakeitimas leidžia tiksliau nustatyti PVM dalį, susijusią su sandoriais, suteikiančiais teisę į ataskaitą.

Parašai