



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. rugsėjo 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Ilgalaikis nekilnojamas turtas – Pirkimo mokesčio atskaita – Pirminės atskaitos tikslinimas – Visos šios atskaitos tikslinimas vieną kartą pirmą kartą panaudojus atitinkamą turtą – Tikslinimo laikotarpis“

Byloje C-791/18

dėl 2018 m. gruodžio 14 d. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. gruodžio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Stichting Schoonzicht

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadžiev, antrosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai P. G. Xuereb, T. von Danwitz ir A. Kumin (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Stichting Schoonzicht*, atstovaujamos patarėjo B. G. van Zadelhoff,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos K. Bulterman ir M. A. M. de Ree,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev ir H. Eklinder, vėliau – pastarųjų trijų,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

susipažinęs su 2020 m. kovo 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: nyderlandų.

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) 184–187 ir 189 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Stichting Schoonzicht* ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius, Nyderlandai) ginčą dėl vieną kartą atlikto viso pridėtinės vertės mokesčio (PVM), iš pradžių sumokėto už nekilnojamojo turto komplekso statybą, tikslinimo dėl to, kad dalis šio nekilnojamojo turto komplekso naudojama neapmokestinamai veiklai.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 3 dalį valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrų statybos darbų perdavimą.
- 4 Minėtos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM.
- 5 Minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte 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.“

- 6 Tos pačios direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

- 7 Direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

- 8 Direktyvos 186 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.

9 Minėtos direktyvos 187 straipsnis išdėstytas 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 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.“

10 Direktyvos 2006/112 189 straipsnyje nustatyta:

„Taikydamos 187 ir 188 straipsnius, valstybės narės gali imtis šių priemonių:

- a) apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką;
- b) nustatyti PVM sumą, į kurią turi būti atsižvelgta tikslinant atskaitą;
- c) imtis visų priemonių, būtinų užtikrinti, kad dėl atskaitos tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas;
- d) nustatyti supaprastintas administracines procedūras.“

Nyderlandų teisė

11 Bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1968 m. birželio 28 d. *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (Įstatymas, kuriuo dabartinis apyvartos mokestis pakeičiamas apyvartos mokesčiu, pagrįstu pridėtinės vertės mokesčio surinkimo sistema) (*Stb.* 1968, Nr. 329, toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Mokestis atskaitomas atsižvelgiant į prekių ir paslaugų numatytą panaudojimą tuo metu, kai jis nurodomas prekybininkui išrašomoje sąskaitoje faktūroje arba tampa mokėtinas. Jei tuo metu, kai prekybininkas pradeda naudoti prekes ar paslaugas, paaiškėja, kad jis atskaitė didesnę arba mažesnę mokesčio sumą, palyginti su ta, į kurią suteikia teisę šis naudojimas, nuo tos dienos jis turi prievolę sumokėti sumą, kuria buvo viršyta leistina atskaityti suma. Mokėtinas mokestis sumokamas pagal 14 straipsnį. Neatskaityta mokesčio dalis gražinama prekybininko prašymu.“

12 Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1968 m. rugpjūčio 12 d. *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (Sprendimas dėl PVM įstatymo įgyvendinimo) (*Stb.* 1968, Nr. 423, toliau – Įgyvendinimo sprendimas) 12 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. [PVM] įstatymo 15 straipsnio 4 dalyje numatytas tikslinimas atliekamas atsižvelgiant į mokestinio laikotarpio, kuriuo prekybininkas pradėjo naudoti prekes ar paslaugas, duomenis.

3. Paskutinio atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracijoje atskaita turi būti tikslinama atsižvelgiant į mokestinių metų duomenis.“

13 Įgyvendinimo sprendimo 13 straipsnyje numatyta:

„1. Nukrypstant nuo 11 straipsnio, atskaitos tikslais atskirai atsižvelgiama į:

a) nekilnojamąjį turtą ir su juo susijusias teises;

b) kilnojamąjį turtą, kurį prekybininkas nurašo atsižvelgdamas į pajamų arba pelno mokestį, arba kurį jis galėtų nurašyti tais atvejais, jei turėtų prievolę mokėti tokius mokesčius.

2. Kiek tai susiję su nekilnojamuoju turtu ir teisėmis į tokį turtą, atskaita turi būti tikslinama kas devynerius mokestinius metus, einančius po metų, kuriais prekybininkas pradėjo naudoti atitinkamą turtą. Kiekvienu atveju turi būti tikslinama viena dešimtoji sumokėto pirkimo mokesčio, atsižvelgiant į mokestinių metų duomenis, paaiškinėjusius pateikus deklaraciją, susijusią su galutiniu tų mokestinių metų apmokestinamuoju laikotarpiu.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

14 Ieškovė pagrindinėje byloje pastatė nekilnojamojo turto kompleksą, kurį sudaro septyni gyvenamosios paskirties apartamentai jai priklausančiame žemės sklype. Statybos darbai buvo pradėti 2013 m. ir ji ši kompleksą gavo kitų metų liepos mėnesį.

15 Ieškovė pagrindinėje byloje tiesiogiai ir visiškai atskaitė PVM, kuris 2013 finansiniais metais buvo taikomas šio komplekso statybai, nes tuo metu tas pats kompleksas buvo skirtas apmokestinamiems tikslams.

16 Nuo 2014 m. rugpjūčio 1 d. ieškovė pagrindinėje byloje išnuomojo keturis iš septynių atitinkamo nekilnojamojo turto komplekso apartamentų, neapmokestindama PVM, o kiti trys apartamentai 2014 m. liko neužimti.

17 Dėl šio neapmokestinimo ieškovė pagrindinėje byloje turėjo patikslinti PVM ir pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 4 dalies antrą ir trečią sakinius deklaruodama privalėjo vienu kartu sumokėti visą šio mokesčio dalį, priskirtą šiems keturiems apartamentams per laikotarpį, kurį jie buvo užimti, iš viso 79 587 eurų sumą.

18 Vis dėlto manydama, kad PVM direktyvos 187 straipsnis prieštarauja PVM įstatymo 15 straipsnio 4 daliai, nes joje numatyta, kad ilgalaikio turto naudojimo pradžioje turi būti patikslinta visa pirminė atskaita, ieškovė pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl tikslinimo, kurį turėjo atlikti.

19 Kadangi šis skundas buvo atmestas, ieškovė pagrindinėje byloje pareiškė ieškinį *Rechtbank Noord-Holland* (Šiaurės Olandijos provincijos teismas, Nyderlandai) dėl sprendimo atmesti minėtą skundą, o šis taip pat buvo atmestas kaip nepagrįstas. Todėl dėl šio teismo sprendimo ji pateikė apeliacinį skundą *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai).

20 *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) 2017 m. sausio 11 d. sprendimu atmetė ieškovės pagrindinėje byloje apeliacinį skundą, todėl ši pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) ir pakartojo argumentus, kad pirminės atskaitos tikslinimas tik vieną kartą po to, kai ilgalaikis turtas pirmą kartą buvo panaudotas, prieštarauja PVM direktyvos 187 straipsniui ir kad dėl to turėjo būti atliktas tikslinimas per kelerius metus.

- 21 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal [PVM] direktyvos 184–187 straipsnius draudžiama nacionalinė tikslinimo tvarka, susijusi su ilgalaikiu turtu, pagal kurią numatyta, kad tikslinimas išdėstomas per kelerius metus, tačiau pirmais ilgalaikio turto naudojimo metais – kurie kartu yra ir pirmi tikslinimo metai – visa su šiuo ilgalaikiu turtu susijusio PVM pirminės atskaitos suma pakoreguojama (patikslinama) vienu kartu, jei pradėjus naudoti ilgalaikį turtą paaiškėja, kad pirminė atskaita nesutampa su atskaita, į kurią apmokestinamasis asmuo turi faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiamą teisę?

Jeigu į [pirmąjį klausimą] būtų atsakyta teigiamai:

2. Ar [PVM] direktyvos 189 straipsnio b arba c punktas aiškintinas taip, kad [pirmajame klausime] nurodytas pirmais tikslinimo laikotarpio metais vienu kartu atliktas pirminės atskaitos tikslinimas yra priemonė, kurios [Nyderlandų Karalystė] gali imtis, siekdama taikyti [PVM] direktyvos 187 straipsnį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184–187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, įtvirtinančios tikslinimo tvarką, taikomą ilgalaikiam turtui, pagal kurią tikslinimas išdėstomas per kelerius metus ir pagal kurią per atitinkamo turto pirmo panaudojimo metus, kurie atitinka ir pirmuosius tikslinimo metus, visa pirminė atskaita už šį turtą tikslinama tik vieną kartą, jei paaiškėja, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiamą teisę.
- 23 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvoje nustatytos sistemos logiką gali būti atskaitomi pirkimo mokesčiai už prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems sandoriams. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių surinkimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba į PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima rinkti pardavimo mokesčio ir atskaityti pirkimo mokesčio (2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 30 punktas).
- 24 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, aptariamoms prekėms ir paslaugoms naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 punktas ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 punktas).
- 25 Prekių ar paslaugų panaudojimas ar numatytas panaudojimas lemia pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, ir galimų tikslinimų vėlesniais laikotarpiais mastą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29 punktą).

- 26 Iš tiesų tikslinimo mechanizmas yra PVM direktyvoje nustatytos atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama padidinti PVM atskaitos tikslumą, kad būtų užtikrintas mokesčių neutralumas, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas, šioje srityje nustatytas Sąjungos teisės aktų leidėjo (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 37 punktą). Pagal šį principą ankstesniame etape įvykdyti sandoriai ir toliau suteikia teisę į atskaitą tik tuo atveju, jeigu jie skirti PVM apmokestinamam tiekimui ar teikimui. PVM direktyvos tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamų prekių ar paslaugų panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktai ir nurodyta jurisprudencija).
- 27 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose bendrai nustatytos sąlygos, kuriomis nacionalinis mokesčių administratorius turi reikalauti pirminės PVM atskaitos tikslinimo, tačiau nenumatyta, kaip turi būti atliekamas šis tikslinimas (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 26 punktas).
- 28 Vis dėlto pagal PVM direktyvos 186 straipsnį valstybės narės aiškiai įpareigojamos nustatyti šio tikslinimo sąlygas ir numatoma, kad jos nustato PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo tvarką (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 punktą).
- 29 Tik dėl ilgalaikio turto PVM direktyvos 187–192 straipsniuose numatytos tam tikros PVM atskaitos tikslinimo taisyklės (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 punktas).
- 30 Pirma, dėl pareigos tikslinti atsiradimo pažymėtina, kad ji apibrėžta PVM direktyvos 184 straipsnyje kaip galima plačiau, nes „pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti“ (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 32 punktas).
- 31 Ši formuluotė *a priori* neužkerta kelio bet kuriam nepagrįstos atskaitos atvejui. Pareigos tikslinti bendrą apimtį patvirtina aiškus išimčių, numatytų PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, sąrašas (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 33 punktas).
- 32 Pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį atskaita tikslinama, be kita ko, 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 punktas).
- 33 Šios nuostatos sudaro tvarką, taikomą galimai atsiradusiai mokesčių administratoriaus teisei reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo patikslintų PVM, įskaitant atskaitos, susijusios su ilgalaikiu turtu, tikslinimą (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 26 punktą).
- 34 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad apmokestinamasis asmuo pastatė nekilnojamojo turto kompleksą, sudarytą iš septynių apartamentų, ir kad jis atskaitė PVM, susijusį su šio komplekso statyba dėl to, kad jis buvo naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams. Priėmus minėtą kompleksą, kuris PVM rinkimo tikslais yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais įgyvendinama PVM direktyvos 14 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybė, apmokestinamasis asmuo keturis šiuos apartamentus išnuomojo neapmokestinamas PVM.

- 35 Kadangi pirminė atskaita buvo apskaičiuota atsižvelgiant į to paties komplekso naudojimą apmokestinamiesiems sandoriams, keturių apartamentų nuoma neapmokestinant PVM lėmė veiksmų, į kuriuos reikia atsižvelgti nustatant šios atskaitos sumą, pasikeitimą ir tai, kad ši atskaita yra didesnė nei ta, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti dėl faktinio atitinkamo turto naudojimo.
- 36 Taigi tokia situacija priskirtina prie numatytųjų PVM direktyvos 184 straipsnyje ir 185 straipsnio 1 dalyje, kai mokesčių administratorius turi reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo patikslintų pirminę PVM atskaitą.
- 37 Antra, reikia nustatyti, ar pirminės atskaitos tikslinimas per atitinkamo turto pirmą panaudojimą, kai paaiškėja, kad ši atskaita buvo didesnė nei ta, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti atsižvelgiant į faktinį šio turto panaudojimą, patenka į PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisyklių, kurias valstybė narė turi nustatyti pagal šios direktyvos 186 straipsnį, o gal PVM direktyvos 187 straipsnyje dėl ilgalaikio turto numatytų taisyklių taikymo sritį.
- 38 Šiuo atveju PVM direktyvos 187 straipsnio, kuris išdėstytas taip, kad nekyla abejonų dėl jo privalomojo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 26 punktą ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktą), 1 dalies pirmoje pastraipoje numatytas su ilgalaikiu turtu susijusio tikslinimo laikotarpis yra penkeri metai, įskaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus. Vis dėlto pagal šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą valstybėms narėms leidžiama remtis penkerių išties metų tikslinimo laikotarpiu nuo šio turto naudojimo pradžios. 187 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje numatyta, kad ilgalaikio nekilnojamojo turto atveju tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki dvidešimties metų.
- 39 PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad kiekvienais metais tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikį turtą apskaičiuoto metinio PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis. Šios direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodyta, kad šis tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais, palyginti su tų metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.
- 40 Iš minėtos direktyvos 187 straipsnio 1 dalies antros ir trečios pastraipų matyti, kad atitinkama valstybė narė gali nuspręsti, jog tikslinimo laikotarpis, kuris gali trukti dvidešimt metų, kai kalbama apie ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, prasideda, kai ilgalaikis turtas panaudojamas pirmą kartą.
- 41 Taigi tuo atveju, jei valstybė narė pasinaudojo šia galimybe, PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalyje numatyta pareiga patikrinti, ar dėl kiekvienų metų iki tikslinimo laikotarpio pabaigos buvo padaryta teisės į atskaitą pakeitimų, susijusių su šio ilgalaikio turto pirmo panaudojimo metais, ir, jei taip, atlikti tikslinimą, susijusį su atitinkama PVM, sumokėto už šį ilgalaikį turtą, dalimi.
- 42 Darytina išvada, kad tokiu atveju referencinis veiksnys yra teisė į atskaitą, susijusi su atitinkamo ilgalaikio turto pirmo panaudojimo metais, o PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimas dalimis apima teisės į atskaitą pakeitimus, susijusius su šio ilgalaikio turto pirmo panaudojimo metais, padarytus po šio pirmojo panaudojimo.
- 43 Vis dėlto PVM direktyvos 187 straipsnyje nereglamentuojama tikslinimo, kurį reikia taikyti, jei pirmojo panaudojimo momentu teisė į atskaitą yra didesnė arba mažesnė už pirminę atskaitą, tvarka.
- 44 Tokį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 187 ir paskesniuose straipsniuose numatyto tikslinimo tikslas.

- 45 Iš tiesų PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimo laikotarpis ir tikslinimas dalimis, kiek tai susiję su ilgalaikiu turto, paaiškinamas ir pateisinamas, be kita ko, šio turto naudojimu kelerių metų laikotarpiu, per kurį tas panaudojimas gali skirtis (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 55 punktą; 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).
- 46 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 ar atitinkamai po pirmo panaudojimo pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (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).
- 47 Kaip generalinis advokatas iš esmės nurodė savo išvados 47 punkte, tikslinimo, kuris turi būti atliekamas kai pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis iš pradžių buvo apskaičiuota atskaitytina suma, naudojant atitinkamą ilgalaikį turto, taikymo logika skiriasi nuo tikslinimo, kuris turi būti atliekamas, kai pirminė atskaita yra mažesnė arba didesnė už tą, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę šio turto pirmo panaudojimo momentu atsižvelgiant į faktinį šio turto naudojimą, taikymo logikos.
- 48 Taigi tvarkos, susijusios su pirminės atskaitos tikslinimu atitinkamo turto pirmo panaudojimo dieną, kai paaiškėja, kad tą dieną minėta atskaita buvo didesnė už tą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti atsižvelgiant į faktinį šio turto naudojimą, nustatymas numatytas ne PVM direktyvos 187 straipsnyje, o šios direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisyklėse, kurias valstybės narės turi apibrėžti pagal šios direktyvos 186 straipsnį.
- 49 Šiuo klausimu primintina, trečia, kad įgyvendindamos savo diskreciją ir nustatydamos PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo tvarką valstybės narės turi atsižvelgti į šios direktyvos tikslą ir struktūrą, visų pirma į mokesčių neutralumo principą, kuriuo pagrįsta bendra PVM sistema (pagal analogiją žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, 35 ir 36 punktus ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, 58 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 50 Vis dėlto reikia pažymėti, viena vertus, kad nacionalinės teisės aktai, kuriuose, kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, kaip referencine data remiamasi ilgalaikio turto naudojimo pradžios data, kai vertinama, ar pirminė PVM atskaita atitinka atskaitą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti atsižvelgiant į faktinį šio turto naudojimą, ir kuriuose numatyta, kad tuo metu jis turi sumokėti visą atskaitytą mokesčio skirtumą, jei pirminė atskaita buvo didesnė už tą, kurią jis turėjo teisę atlikti, atitinka mokesčių neutralumo principą, primintą šio sprendimo 26 punkte, tiek, kiek šis principas reikalauja, kad nepagrįsta atskaita būtų koreguojama bet kuriuo atveju (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 38 punktą).
- 51 Kita vertus, pagal šiuos nacionalinės teisės aktus nedraudžiama dalimis tikslinti pasikeitimų, padarytų po šio turto pirmo naudojimo, kaip tai numatyta PVM direktyvos 187 straipsnyje.
- 52 Iš tiesų iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Įgyvendinimo sprendimo 13 straipsnį po pirmųjų tikslinimo metų prekybininkas, remdamasis informacija, susijusia su šiais vėlesniais mokesčiais metais, pasibaigus kiekvieniems iš devynių vėlesnių mokesčių metų turi patikrinti, ar atitinkamo ilgalaikio turto naudojimas buvo pakeistas, palyginti su pirmaisiais tikslinimo metais, ir, jei taip, kad šis tikslinimas kiekvienais iš vėlesnių devynių mokesčių metų apėmė dešimtadalį PVM, susijusio su šio ilgalaikio turto, įtraukto į šio prekybininko apskaitą, įsigijimų.

- 53 Galiausiai, ketvirta, reikia pažymėti, kad 2014 m. birželio 5 d. Nutartyje *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) išdėstyti argumentai nepaneigia išvados, kad pirminės atskaitos tikslinimo tvarka ilgalaikio turto pirmo panaudojimo dieną, kai paaiškėja, kad pirminė atskaita buvo didesnė nei ta, į kurią teisę turėjo apmokestinamasis asmuo dėl faktinio šio turto naudojimo, nekyla iš PVM direktyvos 187 straipsnio.
- 54 Tiesa, toje nutartyje Teisingumo Teismas nusprendė, kad PVM direktyvos 187 straipsnis draudžia tvarką, pagal kurią leidžiama tikslinti atskaitą per trumpesnę nei penkerių metų laikotarpį, taigi ir tokią vieno tikslinimo tvarką, kuria ieškovė pagrindinėje byloje rėmėsi byloje, kurioje priimta minėta nutartis (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 27 punktą).
- 55 Vis dėlto, kaip savo išvados 61 punkte pažymėjo generalinis advokatas, Teisingumo Teismas šią išvadą padarė kitokiomis teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis nei tos, kurios susiklostė taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus. Iš tiesų byloje, kurioje priimta 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13 (EU:C:2014:1750), viena vertus, atitinkamas ilgalaikis turtas pirmiausia buvo naudojamas veiklai, nesuteikiančiai teisės į PVM atskaitą, ir vėliau veiklai, suteikiančiai teisę į PVM atskaitą, vykdyti. Kita vertus, šio turto paskirtis buvo pakeista tuo metu, kai jis jau buvo naudojamas veiklai, nesuteikiančiai teisės į atskaitą (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 12 ir 13 punktai).
- 56 Vis dėlto taip nėra pagrindinėje byloje, kurioje atitinkamo nekilnojamojo turto paskirtis buvo pakeista pirmą kartą panaudojus šį turtą.
- 57 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 51 ir 52 punktų, pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai nedraudžia dalimis tikslinti pakeitimų, padarytų po šio turto pirmo panaudojimo, kaip tai numatyta PVM direktyvos 187 straipsnyje.
- 58 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 184–187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, kuriose įtvirtinta tikslinimo tvarka, taikoma ilgalaikiam turtui, pagal kurią tikslinimas išdėstomas per kelerius metus ir pagal kurią per atitinkamo turto pirmo panaudojimo metus, kurie atitinka ir pirmuosius tikslinimo metus, visa pirminė atskaita už šį turtą tikslinama tik vieną kartą, jei per pirmą panaudojimą paaiškėja, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiamą teisę.

Dėl antrojo klausimo

- 59 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį prejudicinį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kitų šalių, kurios pateikė Teisingumo Teismui savo pastabas, bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184–187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalinės teisės nuostatų, kuriose įtvirtinta tikslinimo tvarka, taikoma ilgalaikiam turtui, pagal kurią tikslinimas išdėstomas per kelerius metus ir pagal kurią per atitinkamo turto pirmo panaudojimo metus,

kurie atitinka ir pirmuosius tikslinimo metus, visa pirminė atskaita už šį turtą tikslinama tik vieną kartą, jei per pirmą panaudojimą paaiškėja, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiamą teisę.

Parašai.