

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. balandžio 30 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokesčio atskaita – 173 straipsnis – Mišriai apmokestinamas asmuo – Atskaitos metodai – Proporcinių atskaita – Atskaita pagal panaudojimą – 184–186 straipsniai – Atskaitos tikslinimas – Veiksnių, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimas – Pardavimo sandoris, klaidingai laikytas neapmokestinamu PVM – Nacionaliniai priemonės, draudžianti pakeisti už praėjusius kelerius metus atliktos atskaitos metodai – 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, kuri 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),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. G. Xuereb (pranešėjas), teisėjai T. von Danwitz ir A. Kumin, generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį 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 Lares ir P. Barros da Costa,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos S. Jiménez García,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Rechena,

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

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) aiškinimo, taip pat d?l mokes?io neutralumo, veiksmingumo, lygiavertiškumo ir proporcingumo princip?.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *CTT – Correios de Portugal* (toliau – CTT) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokes?io ir muit? administratorius, Portugalija) gin?? d?l vykdan? pašto paslaug? teikimo veikl? CTT atliktos prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos IX antraštin?je dalyje „Neapmokestinimas PVM“ yra 2 skyrius „Tam tikros su visuomen?s interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ ir 3 skyrius „Kita PVM neapmokestinama veikla“.

4 Šios direktyvos IX antraštin?s dalies 2 skyriaus 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

a) paslaug?, išskyrus keleivi? gabenimo ir telekomunikacij? paslaugas, teikimas ir su tuo susijusi? preki? tiekimas, kai š? tiekim? ir teikim? vykdo viešojo pašto tarnybos;

<...>“

5 PVM direktyvos IX antraštin?s dalies 3 skyriaus 135 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

d) sandoriai, ?skaitant derybas, d?l ind?li? ir einam?j? s?skait?, mok?jim?, pervedim?, skol?, ?eki? ir kit? apyvartini? dokument?, išskyrus skol? išieškojim?;

<...>“

6 PVM direktyvos X antraštin?je dalyje „Atskaita“ yra, be kita ko, 2 skyrius „Proporcin? atskaita“, kuriame yra šios direktyvos 173–175 straipsniai, ir 5 skyrius „Atskaitos tikslinimas“, kuriame yra min?tos 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 b?ti atskaitomas <...>, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali b?ti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

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

2. Valstybės narės gali imtis šių priemonių:

<...>

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

<...>“

8 Šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

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

9 Šios direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

„Pirmą atskaitą 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:

„Visą pirmą atskaitą 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 aplinkyboms 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 šis tiekimas ir teikimas vykdo viešojo pašto tarnybos;

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

<...>“

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

„1. Teisė ? atskaitą atsiranda tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM, kaip nustatyta 7 ir 8 straipsniuose, ir ?gyvendinama 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 sumokėjimų patvirtinanios sąskaitos faktūros ar kvitas, pridėti prie importo

deklaracij?, arba po jo einant? laikotarp?.

3. Jeigu 2 dalyje nurodyti dokumentai gauti deklaravimo laikotarpiu, kuris n?ra j? išdavimo laikotarpis, atskaita gali b?ti atlikta, jeigu tai dar ?manoma, tuo deklaravimo laikotarpiu, per kur? jie išduoti.“

14 CIVA 23 straipsnyje „Mišrios paskirties prek?ms taikomi atskaitos metodai“ nustatyta:

„1. Jeigu vykdydamas veikl? apmokestinamasis asmuo sudaro sandorius, kurie suteikia teis? ? atskait?, ir sandorius, kurie nesuteikia šios teis?s, vadovaujantis 20 straipsnio nuostatomis, mokes?io, sumok?to ?sigyjant prekes ar paslaugas, naudojamas abiej? r?ši? veiklai vykdyti, atskaita nustatoma taip:

<...>

b) nepažeidžiant ankstesnio punkto nuostat?, jei prek? ar paslauga skirta vykdyti sandoriams, susijusiems su 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta ekonomine veikla, kuri? dalis nesuteikia teis?s ? atskait?, mokestis gali b?ti atskaitomas atsižvelgiant ? procentin? dal?, kuri atitinka sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, metin? sum?.

<...>

2. Nepaisant 1 dalies b punkto, apmokestinamasis asmuo gali atlikti atskait? pagal real? vis? ar dalies prek? ir paslaug? naudojim?, remdamasis objektyviais kriterijais, leidžian?iais nustatyti ši? prek? ir paslaug? panaudojimo lyg? vykdant sandorius, suteikian?ius teis? ? atskait?, ir sandorius, nesuteikian?ius šios teis?s, nepažeidžiant mokes?io generalin?s direkcijos jam nustatyt? speciali? s?lyg? ar reikalavimo nutraukti ši? praktik?, jeigu ji konstatuoja, kad tai sukelia ar gali sukelti dideli? apmokestinimo iškraipym?.

<...>

4. Atskaitoma procentin? dalis, nurodyta 1 dalies b punkte, apskai?iuojama taikant trupmen?, kurios skaitiklis – sandori?, už kuriuos suteikiama teis? ? atskait? pagal 20 straipsnio 1 dal?, metin? suma be PVM, o vardiklis – vis? apmokestinamojo asmens sandori?, sudaryt? vykdant 2 straipsnio 1 dalies a punkte numatyt? ekonomin? veikl?, ir neapmokestinam? subsidij?, kurios n?ra subsidijos ?rangai, metin? suma be PVM.

<...>

6. Atskaitos procentin? dalis, nurodyta 1 dalies b punkte, apskai?iuota laikinai, remiantis pra?jusiais metais ?vykdyt? sandori? suma, ir pagal 2 dal? atliekama atskaita, nustatyta laikinai, remiantis objektyviais kriterijais, kurie iš pradži? naudoti realaus panaudojimo metodui taikyti, yra tikslinamos pagal t? met?, kuriais jos taikomos, galutinės vertės, o tai lemia atitinkam? atliktos atskaitos tikslinim?, kuris turi b?ti nurodytas atitinkam? met? paskutinio laikotarpio deklaracijoje.“

15 CIVA 78 straipsnio „Tikslinimas“ 6 dalyje numatyta:

„Esmini? ar skai?iavimo klaid? ištaisymas ?rašuose, susijusiuose su 44–51 ir 65 straipsniais, 41 straipsnyje min?tose deklaracijose ir 67 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose min?tuose vadovuose ir deklaracijose yra neprivalomas, jeigu susidaro mokes?io permoka apmokestinamojo asmens naudai, ta?iau j? galima atlikti per dvej? met? termin?, kuris, kai naudojamosi teise ? atskait?, skai?iuojamas nuo to momento, kai ši teis? atsiranda pagal 22 straipsnio 1 dal?, ir privalomas, jeigu susidaro mokes?io valstyb?s naudai.“

16 CIVA 98 straipsnio „Peržiūra ex officio ir terminas pasinaudoti teise ? atskait?“ 2 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant specialių nuostatų, teise ? atskait? ar teise ? permokos grąžinim? galima pasinaudoti per ketverius metus nuo to momento, kai atitinkamai atsiranda teis? ? atskait? ar mokes?io permoka.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

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

18 CTT sandoriai, susiję su universaliosiomis pašto paslaugomis, yra neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies a punktą ir nesuteikia teis?s ? atskait?. Kadangi CTT taip pat vykdo sandorius, apmokestinamus PVM ir suteikiančius teis? ? atskait?, ši ?mon? yra vadinamasis „mišriai“ apmokestinamas asmuo.

19 2007 m. priimtame administraciniame sprendime (toliau – 2007 m. administracinis sprendimas) mokes?i? ir muit? administratorius nusprend?, kad CTT siųlomoms sųskait? apmokėjimo pašte paslaugos yra neapmokestinamos PVM. Šio administracinio sprendimo galiojimas baigėsi 2012 m. gruodžio 31 d.

20 2012 m. Portugalijos teis?s akt? leid?jas peržiūr?jo 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 abejoni? dėl Portugalijos pašto rinkos liberalizavimo mokestinių pasekmių. CTT nuo 2015 m. balandžio mėn. pradėjo skaičiuoti PVM už sųskait? apmokėjimo pašte paslaugas ir 2015 m. birželio 23 d. papraš? atnaujinti 2007 m. administracinį sprendimą.

22 Naujame 2015 m. lapkričio 20 d. administraciniame sprendime mokes?i? ir muit? administratorius paaiškino pašto paslaugų rinkos liberalizavimo poveikį neapmokestinimui PVM ir nurod?, kad nuo 2013 m. sausio 1 d. suteiktoms sųskait? apmokėjimo pašte paslaugoms neb?ra taikomas viešojo pašto tarnyboms numatytas neapmokestinimas PVM, atsižvelgiant ? 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *TNT Post UK* (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Todėl 2016 m. CTT apskaičiavo PVM už sųskait? 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 pakeit? atskaitos metodą, nes anksčiau pagal proporcijos metodą atskaityto PVM dalis juose buvo atskaityta taikant panaudojimo metodą. Atlikus šį 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, vykdyti per šiuos metus, nebuvo neapmokestinami PVM.

25 2018 m. kovo 21 d. CTT prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateiktą 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 mokesčių atskaitą apskaičiuoti pasirinko koeficiento ir (arba) paskirstymo kriterijaus metodą ir atliko korekcijas, remdamasis atitinkamu metodu, su kuriais susijusi atskaita, galutinėmis vertėmis, pagal minimumą 6 dalį negali atgaline data iš dalies pakeisti šiuos duomenis, apskaičiuodamas pirminę, pagal šiuos taisyklės 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 prejudicinio klausimo priimtumo. Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 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 tvirtinta 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 vertinti vidaus teisės normą atitiktą 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 pateikusio teismo klausimų formulavimu, Teisingumo Teismo prašoma priimti sprendimą dėl vidaus teisės nuostatų atitikties Sąjungos teisei, niekas Teisingumo Teismui neklaido 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 punktą 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, vertinamą 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 valstybės narės, 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 neginėjama, 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, siekdamos, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviimui, 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 Baumann*, 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 šio principo, 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 nepadarą 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 panaudojimo 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 visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą, turi užtikrinti, kad teisės atskaitą apskaičiavimo tvarka leistų kuo tiksliau nustatyti PVM dalį, susijusią su teise 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 sigijimo išlaidų dalį, kuri gali būti priskirta teise 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 visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą, nes praktiškai leidimas taptų pareiga. Šiuo klausimu pakanka priminti, kad remiantis principais, kuriais reguliuojama PVM sistema, tačiau nuo kurio teisės aktų leidėjas gali teisėtai nukrypti, bet kuriuo atveju negalima pateisinti aiškinimo, dėl kurio nukrypti leidžianti nuostata, teisės aktų leidėjo aiškiai norėta tvirtinti, netektų savo veiksmingumo (2016 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, 42 punktas).

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 tokį savo veiklos struktūrą, kad sumažintų savo mokesčių 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 mokesčių padėtis, susijusi su jo teise mis ir pareigomis mokesčių administratoriaus atžvilgiu, nebūtų ginytina neribotą laiką (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 6 d. Sprendimo *Fatorie*, 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 aplinkybomis 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 valstybės narės, pagal šią nuostatą leidama apmokestinamiesiems asmenims atlikti PVM atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę atskaitai, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės atskaitai, panaudojimui, 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 atskaitai, 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 Teisingumo Teismo pateiktus klausimus matyti, kad CTT, pasirinkdama atskaityti PVM, susijęs su tam tikromis prekėmis ir paslaugomis, už pagrindinį byloje aptariamus metus, taikydama apyvarta pagrįstą metodą, atsižvelgė į tai, kad jos vykdyti saskaityti 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 saskaityti apmokėjimo pašte sandoriai 2013–2015 m. buvo neapmokestinami PVM.

45 Pirmiausia reikia priminti, kad nors pagrindinėje byloje nagrinėjamą faktinį 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 Teisingumo Teismo pateiktus klausimus teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos saskaityti apmokėjimo paslaugos gali būti PVM neapmokestinami sandoriai pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą. Be to, CTT priduria, kad būtų 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 ši paslauga 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 pirminį 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 punktas).

50 PVM direktyvos 184–186 straipsniuose numatyto tikslinimo mechanizmu siekiama glaudaus ir tiesioginio teisės sumokėto pirkimo PVM atskaitę ir atitinkamą prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamuosiuose pardavimo sandoriuose ryšio (2019 m. kovo 27 d. Sprendimo *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 punktas). Tačiau sąskaitę apmokėjimo pašte paslaugų neapmokestinimo ginčijimas nutraukė šį glaudų ir tiesioginį teisės pirkimo PVM atskaitę ir atitinkamą 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 veiksnio, 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 sąskaitę 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, kurį mišriai apmokestinamas asmuo atsižvelgia siekdamas nustatyti, kaip reikia atlikti PVM atskaitę. 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 PVM atskaitę. 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 atskaitę, kuria ji būtų galėjusi pasinaudoti, jei iš pradžių būtų galėjusi atsižvelgti į tai, kad sąskaitę apmokėjimo pašte paslaugos nebuvo neapmokestinamos PVM pagrindinėje byloje nagrinjamais metais. Šiuo atžvilgiu negalima pritarti Portugalijos vyriausybės argumentui, kad atskaita buvo tikslinta, nes mokestis administratorius leido peržūrėti galutines proporcingas

dalį už pagrindinį je byloje nagrinėjamus metus, kadangi s?skait? apmokėjimo pašte paslaugos klaidingai laikytos neapmokestinamomis PVM.

54 Nors PVM direktyvos 186 straipsnyje valstyb?s nar?s yra aiškiai ?pareigtos nustatyti PVM tikslinimo s?lygas, valstyb?s nar?s, priimdamos šias taisykles nustatan?ius nacionalin?s teis?s aktus, turi laikytis S?jungos teis?s, vis? pirma pagrindinį jos princip? (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 atspind?t? reali? mišriai naudoti skirt? prekį ir paslaug? ?sigijimo išlaid? dalį, kuri gali b?ti priskirta prie teis? ? atskait? suteikian?i? sandori?. Taigi pagal š? princip? valstybei narei draudžiama neleisti ištaisyti PVM atskaitos metodo esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinį je byloje, nebent toks ištaisyimas neleidžia tiksliau nustatyti PVM dalies, susijusios su sandoriais, suteikian?iais teis? ? atskait?.

56 Remiantis proporcingumo principu, nacionalin?s teis?s akt? leid?jas turi galimyb? už formos reikalavim? nesilaikym? nustatyti sankcijas, kurios skatint? apmokestinamuosius asmenis laikytis min?t? reikalavim?, ir taip užtikrinti tinkam? PVM sistemos veikim?. Vis dėlto, atsižvelgiant ? svarbi? teis?s ? atskait? viet? bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija, kaip visiškas atsisakymas leisti pasinaudoti teise ? atskait?, kuri? apmokestinamasis gal?jo atlikti, yra neproporcinga, jei nebuvo nustatyta nei sukčiavimo, nei neigiamo poveikio valstyb?s 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 b?t? sukčiavusi ar piktnaudžiavusi.

58 Galiausiai Portugalijos vyriausyb? pažymi, kad jei CTT ir tur?jo teis? pakeisti PVM atskaitos metod?, tikslinimo prašyta pasibaigus terminui. Iš ties?, nors CIVA 98 straipsnio 2 dalyje nustatytas bendras ketveri? met? atskaitos keitimo ar tikslinimo terminas, pradedamas skaičiuoti nuo teis?s ? atskait? atsiradimo ar mokes?io permokos sumokėjimo, šis terminas netaikomas, jei pagal PVM direktyvos 175 straipsnio 3 dalį buvo nustatyta galutin? proporcinga dalis.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad remiantis teisinio saugumo principu naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai r?pestingas apmokestinamasis asmuo, nepateik?s prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teis? ? atskait?, neturi b?ti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva nustatyta tvarka, jeigu, pirma, šis terminas nacionaline teise pagr?stoms analogiškoms teis?ms mokes?i? srityje taikomas taip pat, kaip ir S?jungos teise pagr?stoms teis?ms (lygiavertiškumo principas), ir, antra, dėl jo naudojimasis teise atskaityti netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, 38 punktus).

60 Šiuo atveju, nors iš kartu su prašymu priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos nematyti, kad pagrindinį je byloje nagrinėjami teis?s aktai PVM srityje numato kitoki? tvark? nei nacionalin?je teis?je numatyta tvarka kitose mokes?i? srityse, veiksmingumo principas draudžia tokį reglamentavimą, jeigu jis tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrinėjamos pagrindinį je byloje, net jei nepasibaig?s min?tuose teis?s aktuose numatytas ketveri? met? naikinamasis terminas, gali atimti iš apmokestinamojo asmens galimyb? ištaisyti savo PVM deklaracijas, kai buvo nustatyta galutin? proporcinga dalis. Iš tikr?j? tokiomis aplinkyb?mis pasinaudojimas teise ? PVM atskaitos tikslinim?, kuri priminta šio sprendimo 51 punkte, praktiškai tampa ne?manomas ar bent jau labai sunkiai ?gyvendinamas (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 nacionalin? teis?

kuo labiau atsižvelgdami ? Sąjungos teisė ir, nors Sąjungos teisė atitinkantio aiškinimo pareiga negali būti pagrindas aiškinti nacionalinę teisę *contra legem*, nacionaliniai teismai priėmus turi pakeisti suformuotą nacionalinę jurisprudenciją ar sprendimą priėmimo praktiką, jeigu ji pagrįsta su direktyvos tikslais nesuderinamu nacionalinės teisės aiškinimu (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Zwiżek 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, atskaitusiam PVM, sumokėtą už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, naudojamas ir sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, pagal apyvartą grindžiamą metodą, nesuteikiama galimybė po to, kai pagal šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalį nustatyta galutiną proporcingą 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 visą 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 neapmokestinamu, iš tikrųjų toks nebuvo,
- nacionalinėje teisėje nustatytas bendras naikinamasis terminas tikslinti atskaitą dar nesibaigęs ir
- atskaitos metodo pakeitimas leidžia tiksliau nustatyti PVM dalį, susijusią su sandoriais, suteikiantiais 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 leidžianti apmokestinamiesiems asmenims atlikti pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą pagal visą 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, atskaitusiam 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 apyvartą grindžiamą metodą, nesuteikiama galimybė po to, kai**

pagal šios direktyvos 175 straipsnio 3 dalį nustatyta galutinė proporcinga dalis, ištaisyti šie atskaitai, taikant panaudojimo metodą, tokiomis aplinkybėmis, kai:

- atitinkama valstybės narė, remdamasi minėtos direktyvos 173 straipsnio 2 dalies c punktu, leidžia apmokestinamiesiems asmenims atlikti PVM atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų, naudojamų ir sandoriams, suteikiantiems teisę ? atskaitai, ir sandoriams, nesuteikiantiems teisės ? atskaitai, panaudojimui,**
- 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 ? atskaitai.**

Parašai

* Proceso kalba: portugalė.