

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Atskaitos tikslinimas – Teisės į atskaitą pakeitimas – Investicinis turtas, naudojamas apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiesiems sandoriams – Veiklos, suteikiančios teisės į atskaitą, nutraukimas – Išliekantis ir išimtinis naudojimas neapmokestinamiesiems sandoriams“

Byloje C-374/19

dėl 2019 m. kovo 27 d. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2019 m. gegužės 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

HF

prieš

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. S. Rossi, trečiosios kolegijos pirmininkas A. Prechal (pranešėja) ir N. Wahl,

generalinis advokatas G. Hogan,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

- HF, atstovaujamos *Steuerberater M. S. Thum*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir S. Eisenberg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitės ir R. Pethke,

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) 185 ir 187 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant HF ir *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler* (Bad Arv?lerio Nojenaro mokes?i? inspekcija, Vokietija, toliau – mokes?i? inspekcija) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), kur? ji sumok?jo statydama kavin? prie seneli? nam?, kuriuos ji eksploatuoja neapmokestinamiesiems PVM sandoriams, atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Pagal PVM direktyvos 167 straipsn? teis? ? PVM atskait? ?gyjama atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.

4 Šios direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti valstyb?je nar?je, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teis? iš PVM, kur? sumok?ti jam tenka prievol?, atskaityti:

1. mok?tin? ar sumok?t? PVM toje valstyb?je nar?je už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

5 Min?tos direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

„Pirmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“

6 Šios direktyvos 185 straipsnyje nurodyta:

„1. Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.

2. Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti arba kai deramai ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prek?s yra tiekiamos kaip mažavert?s dovanos ar pavyzdžiai, kaip nurodyta 16 straipsnyje.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali reikalauti atskait? patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmok?ti, arba ?vykus vagystei.“

7 PVM direktyvos 187 straipsnyje numatyta:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, ?skaitant preki? ?sigijimo ar pagaminimo metus.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali nustatyti, kad PVM atskaita turi b?ti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo.

Nekilnojamojo turto atveju laikotarpis, kuris naudojamas kaip patikslintos atskaitos apskai?iavimo pagrindas, gali b?ti prat?stas ne ilgiau kaip iki 20 met?.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaik? turt? apskai?iuoto PVM arba, prat?sus tikslinimo laikotarp?, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis v?lesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais lyginant su t? met?, kuriais prek?s buvo ?sigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirm? kart?, atskaitoma suma.“

Vokietijos teis?

8 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – *UStG*) 15a straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei per penkerius metus nuo nekilnojamojo turto, kuris buvo panaudotas sandoriams tik kart?, naudojimo pradžios pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota pradin? atskaitos suma, su kiekvienais kalendoriniais metais susij? pasikeitimai kompensuojami tikslinant sumok?t? mokes?i?, susijusi? su ?sigijimo ar gamybos s?naudomis, atskait?. Kalbant apie nekilnojam?j? turt?, ?skaitant jo pagrindines sudedam?sius dalis, tikslinim?, kuriam taikomos su nekilnojamuoju turtu susijusios civilin?s teis?s nuostatos, ir statyb? tre?iajam asmeniui priklausan?iame žem?s sklype, vietoj penkeri? met? termino taikomas dešimties met? terminas.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

9 Ieškov? pagrindin?je byloje yra ribotos atsakomyb?s bendrov? kontroliuojantis subjektas, kuris eksploatuoja seneli? namus PVM neapmokestinamiems sandoriams vykdyti. 2003 m. ši bendrov? pastat? prie ši? seneli? nam? kavin?, ? kuri? lankytojai gali patekti per išorin? ??jim?, o ši? seneli? nam? gyventojai – per ši? nam? valgom?j?.

10 Ieškov? pagrindin?je byloje iš pradži? pareišk?, kad nagrin?jam? kavin? naudojo tik apmokestinamiesiems sandoriams, nes ši kavin? buvo skirta iš išor?s atvykusiems lankytojams, o ne seneli? nam? gyventojams, kurie turi likti valgomajame. Po 2006 m. atlikto pirmojo patikrinimo mokes?i? inspekcija, iš esm?s sutikusi su šia deklaracija, vis d?lto nusprend?, kad visiškai ne?manoma, jog n? vienas seneli? nam? gyventojas neapsilankys šioje kavineje ir nesinaudos ja su j? aplankyti atvykusiais asmenimis. Taigi šalys pagrindin?je byloje susitar?, kad 10 % nagrin?jamos kavin?s naudojama neapmokestinamiesiems PVM sandoriams. D?l to nuo 2003 m. buvo atliktas patikslinimas pagal *UStG* 15a straipsn?.

11 Po antrojo patikrinimo mokes?i? inspekcija konstatavo, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama ribotos atsakomyb?s bendrov? 2012–2009 m. nebevykd? pardavimo sandori? aptariamoje kavineje; be to, 2013 m. vasario m?n. ši veikla buvo išbraukta iš prekybos registro. D?l šios išvados mokes?i? inspekcija tur?jo iš naujo patikslinti atskait? už šiuos metus pagal *UStG* 15a straipsn?, nes ši kavin? nebebuvo naudojama sandoriams, suteikiantiems teis? ? sumok?to pirkimo PVM atskait?.

12 Ieškov? pagrindin?je byloje pateikt? skund? d?l mokes?i? inspekcijos sprendimo nurodyti jai atlikti antr? patikslinim? – šis skundas buvo atmestas – ir v?liau pareišk? ieškin? kompetentingam *Finanzgericht* (Finans? teismas, Vokietija); pastarasis š? ieškin? atmet?. Savo sprendime šis teismas pažym?jo, kad kavin? nebebuvo naudojama apmokestinamiesiems maitinimo sandoriams. Jei išor?s lankytojai nebelanko patalp?, naudojimo santykiai automatiškai pasikeit? taip, kad šia kavine naudojosi tik seneli? nam? gyventojai, tod?l min?ta kavin? 100 % buvo naudojama tik neapmokestinamiesiems sandoriams.

13 Ieškov? pagrindin?je byloje d?l šio sprendimo pateikt? kasacin? skund? prašym? priimti

prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme, tvirtindama, kad nors aptariama kavin?, kuri yra ?mon?s turto dalis nesant galimyb?s juo naudotis privatiems poreikiams, nebenaudojama apmokestinamiesiems tikslams, tai n?ra šios kavin?s naudojimo pakeitimas, d?l kurio gali b?ti tikslinama atskaita pagal UStG 15a straipsn?. Toks nenaudojimas turi b?ti suprantamas kaip investavimo klaidos rezultatas. Tai, kad mokes?i? inspekcija atsisak? iš dalies amortizuoti min?t? kavin?, ?rodo, kad 2009–2012 m. vis dar buvo ketinama j? naudoti. ??jimas ? aptariam? kavin? buvo užblokuotas vien d?l saugumo. Seneli? nam? gyventoj? naudojimasis ja nepadid?jo.

14 Remdamasis 2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134) prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad teis? ? pirkimo mokes?io atskait? išlieka ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? apmokestinamiesiems sandoriams negal?jo naudoti preki? ar paslaug?, l?musi? atskait?. Tokia situacija, kai prek?s ar paslaugos nenaudojamos, nepaisant ketinimo jas naudoti apmokestinamiesiems tikslams, gal?t? b?ti prilyginta nepriklausan?iam nuo verslininko valios j? nenaudojimo atvejui.

15 Min?tas teismas pažymi, kad aptariamą kavin?s naudojimas buvo nutrauktas d?l ekonominio pelningumo nebuvimo, taigi d?l ieškov?s pagrindin?je byloje nes?km?s, o tai savaime n?ra aplinkybi?, d?l kuri? buvo suteikta teis? ? atskait?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal?, pasikeitimas, nes tai, kad ši? kavin? naudoja seneli? namo gyventojai PVM neapmokestinamiems sandoriams, liko nepakit?. Taigi min?tos kavin?s naudojimas PVM apmokestinamiems sandoriams visiškai nutr?ko, o jos naudojimas seneli? nam? gyventoj? nepakeit? ankstesnio naudojimo. Nagrin?jamos kavin?s nenaudojim? aiškinant taip, kad nuo šiol ji naudojama tik išimtinai neapmokestinamiesiems sandoriams, gal?t? b?ti padaryta teis?s klaida.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar apmokestinamasis asmuo, kuris pagamina ilgalaikio turto objekt?, skirt? apmokestinamajam naudojimui, suteikian?iam teis? ? pirkimo mokes?io atskait? (nagrin?jamu atveju – pastato pastat?, kuriame veiks kavin?), pagal Direktyvos 2006/112/ES 185 straipsnio 1 dal? ir 187 straipsn? privalo patikslinti pirkimo mokes?io atskait?, jei jis nutraukia teis? ? pirkimo mokes?io ataskait? suteikian?i? veikl? (nagrin?jamu atveju – kavin?s veikl?), o ilgalaikio turto objektas, kiek tai susij? su ankstesniu apmokestinamuoju naudojimui, yra nenaudojamas?“

D?l prejudicinio klausimo

17 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184, 185 ir 187 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuris ?gijo teis? ? proporcing? PVM atskait? už kavin?s prie seneli? nam? statyb?, o ši? kavin? jis eksploatuoja PVM neapmokestinamiems sandoriams ir ji yra skirta naudoti tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams, privalo patikslinti ši? pradin? PVM atskait?, kai jis nustoja vykdyti apmokestinamuosius sandorius šios kavin?s patalpose.

18 Šiuo klausimu reikia priminti, kad atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinam?j? asmen? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l pagal bendr? PVM sistem? užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, jeigu pati ši veikla iš esm?s apmokestinama PVM (2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 29 punktas).

19 Suinteresuotasis asmuo gali ?gyti teis? ? atskait?, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis

asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, nagrinėjamos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams, turint omenyje, jog pagal esamą ar numatomą prekių ar paslaugos naudojimą nustatoma tik pradinės atskaitos apimtis ir galimų tikslinimų per bsimus laikotarpius apimtis, tačiau jis nedaro poveikio teisės atskaitai atsiradimui (šiuo klausimu žr. 2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 ir 39 punktai).

20 PVM direktyvos 184–186 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis. Juo siekiama padidinti atskaitos tikslumą tam, kad būtų užtikrintas PVM neutralumas, kad ankstesniame etape vykdytais sandoriais ir toliau būtų galima grąsti teisę atskaitai, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokesčiu apmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę pirkimo PVM atskaitai su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 27 d. Sprendimo *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

21 Iš tiesų pagal šią sistemą tik prekės ir paslaugoms, kurias apmokestinamieji asmenys naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, taikomi pirkimo mokesčiai gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens gytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamajai arba PVM taikymo sritį nepatenkančiai veiklai, dėl jų negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė pirkimo mokesčio atskaitai (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 38 punktą).

22 Nagrinėjamu atveju neginėjama, kad ieškovų pagrindinėje byloje gijo teisė PVM, kurį ji sumokėjo už pagrindinėje byloje aptariamą kavinės statybą, atskaitai. Ši teisė pirmą kartą buvo patikslinta 2006 m., t. y. mokesčių inspekcija nustatė teisę atskaityti 90 % PVM, susijusio su šios kavinės statyba, remdamasi savo vertinimu, kurio neginėjo ieškovų pagrindinėje byloje, kad 10 % ši kavinė buvo naudojama neapmokestinamiesiems sandoriams.

23 Kalbant apie su 2009–2012 m. susijusį tikslinimą, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad mokesčių inspekcija ją atliko konstatavusi, jog per šį laikotarpį nebebuvo vykdoma apmokestinamųjų sandorių pagrindinėje byloje aptariamoje kavinėje, todėl nuo šiol ji buvo naudojama tik neapmokestinamiesiems sandoriams. Anot šios inspekcijos, ši aplinkybė yra pasikeitimas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, dėl kurio reikia patikslinti atskaitą už šiuos metus.

24 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar šiuo atveju yra toks pasikeitimas, nes mano, kad apmokestinamosios veiklos nutraukimas yra paprasčiausiai susijęs su aplinkybe, kad apmokestinamasis minėtos kavinės eksploatavimas pasirodė esąs ekonomiškai nepelningas ir šiuo atveju nepasikeitė ar neišaugo neapmokestinamoji veikla.

25 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad iš šio sprendimo 20 punkte nurodytos jurisprudencijos matyti, jog teise atskaitai iš esmės galima pasinaudoti, tik jeigu egzistuoja glaudus ir tiesioginis ryšys tarp teisės pirkimo PVM atskaitai ir atitinkamų prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Todėl, kalbant apie ilgalaiką turtą, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjama kavinė, jei per pagal PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalį nustatytą tikslinimo laikotarpį nustatoma, kad šie santykiai, nors ir buvo realūs ankstesniame etape, vis dėlto išnyko, tai iš principo yra pasikeitimas (kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 185 straipsnį), dėl kurio atskaitos tikslinimas tampa privalomas.

26 Antra, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisė atskaitai iš esmės išlieka, net jei vėliau apmokestinamasis asmuo dėl jo valios nepriklausančių aplinkybių

nenaudoja minėtų prekių ir paslaugų, dėl kurių buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams (2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, punktas ir nurodyta jurisprudencija). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas patikslino, kad tam, jog būtų nustatyta, ar būtų pasikeitimų, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, pakanka, kad nutrauktas nuomos sutartys pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, liktų nenuomojamas, nepaisant aplinkybių, kurios nepriklauso nuo jo savininkų valios, ir net rodymų, jog būtų ketinimų jį eksploatuoti vykdant apmokestinamą veiklą ir buvo imtasi šiuo tikslu reikalingų veiksmų, reikėtų teisės PVM atskaitų ribojimų, vadovaujantis atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (2018 m. vasario 28 d. Sprendimu *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 punktas).

27 Šiuo atveju atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, kaip ją apibūdino prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, labai skiriasi nuo tų, dėl kurių buvo suformuota ši jurisprudencija.

28 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad minėta jurisprudencija susijusi su situacijomis, kai, nors atitinkamos išlaidos buvo patirtos siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, jie konkrečiai nebuvo vykdyti, t. y. joks sandoris nebuvo vykdytas. Tokiu atveju teisės PVM, sumokėto už šias išlaidas, atskaitą turi būti glaudžiai ir tiesiogiai susijusi su numatytą apmokestinamąjį sandorį vykdyti, kaip nurodyta šio sprendimo 20 punkte minėtoje jurisprudencijoje.

29 Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad per pirmąjį laikotarpį, t. y. nuo 200–2008 m., pagrindinėje byloje nagrinėjama kavinė iš tikrųjų buvo pradėta eksploatuoti ir apmokestinamiesiems, ir neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, todėl bent jau tais metais pagal mokesčių inspekcijos nustatytą proporciją, kuri sudaro 90 %, teisės PVM už statybos išlaidas sumokėto PVM atskaitą buvo glaudžiai ir tiesiogiai susijusi su apmokestinamaisiais sandoriais, prie kurių šios išlaidos buvo priskirtos.

30 Vis dėlto iš šios informacijos taip pat matyti, kad per antrąjį laikotarpį, 2009–2012 m., kuris vienintelis yra pagrindinės bylos dalykas, apmokestinamieji sandoriai, nesvarbu, dėl kokių priežasčių, buvo nebevykdomi, o neapmokestinamieji sandoriai ir toliau buvo vykdomi. Dėl šios priežasties, priešingai nei byloje, kurioje priimtas 2018 m. vasario 28 d. Sprendimas *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C-672/16, EU:C:2018:134), susiklosčiusių aplinkybių atveju, šios kavinės patalpos, kurios sudaro senelės namų, eksploatuojamą neapmokestinamiesiems sandoriams, sudedamąjį dalį, neliko tušios, bet buvo skirtos vien neapmokestinamiesiems sandoriams.

31 Kitaip būtų tik tuo atveju, jei, kaip teisingai nurodė Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija, ieškovų pagrindinėje byloje per šį laikotarpį minėtas patalpas būtų naudojusi kitiems sandoriams, suteikiantiems teisės PVM atskaitą. Nors, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo turimą bylos medžiagą, atrodo, kad taip nėra, prireikus prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atlikti būtinus patikrinimus šiuo klausimu.

32 Vadinasi, remiantis šio sprendimo 20 ir 21 punktuose nurodyta jurisprudencija, kadangi ieškovų pagrindinėje byloje įsigytos prekės ar paslaugos pagrindinėje byloje aptariamai kavinei pastatyti 2009–2012 m. buvo naudojamos tik neapmokestinamiems sandoriams, o tai vis dėlto turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, per ankstesnį etapą vykdyti sandoriai nebūra skirti apmokestinamiesiems sandoriams, todėl yra taikomas atskaitos tikslinimo mechanizmas. Iš tiesų tokiomis aplinkybėmis glaudus ir tiesioginis teisės PVM, sumokėto nuo pirkimo išlaidų, atskaitą ir vėliau apmokestinamojo asmens vykdomos apmokestinamosios veiklos ryšys, nors ir egzistavo per ankstesnį etapą, išnyko.

33 Darytina išvada, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, tokiomis aplinkybomis iš principo atsirado pasikeitimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnį, dėl kurio reikia tikslinti atskaitą. Dėl to, kad šis pasikeitimas atsirado nepriklausomai nuo apmokestinamųjų asmenų valios, savaime negalima abejoti šia būtinybe (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 55 punktą).

34 Galiausiai reikia pažymėti, kad mokesčių neutralumo principas nedraudžia tokios išvados. Iš tiesų žmonės, kuri investuoja į ekonominę veiklą, dėl kurios sudaromi ir apmokestinamieji, ir neapmokestinamieji sandoriai, ir kuri vis dar vykdo neapmokestinamuosius sandorius, situacija skiriasi nuo žmonės, kuri investuoja į ekonominę veiklą, skirtą tik apmokestinamiesiems sandoriams, kai dėl šios veiklos galiausiai nesudaroma tokie sandoriai, situacijos.

35 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 184, 185 ir 187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuris įgijo teisę proporcingai PVM atskaitą už kavinę prieš senelių namų statybą, o ši kavinė jis eksploatuoja PVM neapmokestinamiems sandoriams ir ji skirta naudoti tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams, privalo patikslinti šią pradinę PVM atskaitą, kai jis nustoja vykdyti visus apmokestinamuosius sandorius šios kavinės patalpose, jeigu jis toliau vykdo neapmokestinamuosius sandorius šiose patalpose ir taip jas priskiria vien prie šių sandorių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 184, 185 ir 187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamasis asmuo, kuris įgijo teisę proporcingai pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą už kavinę prieš senelių namų statybą, o ši kavinė jis eksploatuoja PVM neapmokestinamiems sandoriams ir ji skirta naudoti tiek apmokestinamiesiems, tiek neapmokestinamiesiems sandoriams, privalo patikslinti šią pradinę PVM atskaitą, kai jis nustoja vykdyti visus apmokestinamuosius sandorius šios kavinės patalpose, jeigu jis toliau vykdo neapmokestinamuosius sandorius šiose patalpose ir taip jas priskiria vien prie šių sandorių.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.