

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 28 d.(*)

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

Byloje C-672/16

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

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

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

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA*, atstovaujamos advokatų S. Neto ir advokato J. Magalhães Ramalho,

– Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Lares,

– Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart ir B. Rechena,

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) 137, 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnių aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Imofloresmira* – *Investimentos Imobiliários SA* (toliau – *Imofloresmira*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos, kuri *Imofloresmira* atliko vykdydama savo nekilnojamojo turto pirkimo, pardavimo, nuomos ir valdymo veiklą, tikslinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos IV antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 1 skyriaus „Prekių tiekimo vieta“ 18 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali laikyti prekių tiekimu už atlygą šiuos sandorius, kai:

a) apmokestinamasis asmuo savo veikloje naudoja prekes, kurios pagamintos, pastatytos, išgautos, apdorotos, įsigytos ar importuotos vykdant tą veiklą, kai ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta;

<...>“

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

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

5 Pagal PVM direktyvos IX antraštinės dalies „Neapmokestinimas PVM“ 3 skyriaus „Kita PVM neapmokestinama veikla“ 135 straipsnio 1 dalies I punktą valstybės narės neapmokestina PVM „nekilnojamojo turto lizing[ą] [išperkamosios nuomos] ar nuom[ą]“ sandorių.

6 Pagal tos pačios direktyvos to paties skyriaus 137 straipsnio 1 dalį valstybės narės leidžiama suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti tam tikrus sandorius, kaip antai minėtos direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte nurodytus sandorius. Tos pačios direktyvos 137 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad valstybės narės nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas šio straipsnio 1 dalyje nurodytos galimybės naudojimas, ir kad jos gali apriboti šios pasirinkimo teisės taikymo sritį.

7 Pagal 167 straipsnį, esantį PVM direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ 1 skyriuje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritis“, „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM“.

8 Šios direktyvos tame pačiame skyriuje esančiame 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtin? ar sumokėt? PVM toje valstybėje narėje už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, kur? jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- b) mokėtin? PVM už sandorius, kurie laikomi preki? tiekimu arba paslaug? teikimu pagal 18 straipsnio a punkt? ir 27 straipsn?;

<...>“

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

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

<...>“

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

11 Minėtos direktyvos 5 skyriaus 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Vis? pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaracij? pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kain? nuolaidos.“

12 Tos pačios direktyvos minėto skyriaus 187 straipsnyje nurodyta:

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

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

Kai ?sigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamas turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaik? turt? apskaičiuoto PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarp?, atitinkama jo dalis.

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

Portugalijos teis?

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

„4. Pastatus miestuose arba atskiras j? dalis nuomojantys apmokestinamieji asmenys arba kiti apmokestinamieji asmenys, visiškai arba daugiausia juos naudojantys veiklai, dėl kurios suteikiama teis? ? atskait?, gali atsisakyti taikyti neapmokestinim?, numatyt? 9 straipsnio 29

punkte.

<...>

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

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

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

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

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

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

<...>

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

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

- a) apmokestinamasis asmuo, pakeitęs savo veiklą arba pasikeitus teisės aktų reikalavimams, vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, nesuteikiantis teisės į atskaitą;
- b) pagal 12 straipsnio 3 dalį ir 55 straipsnio 3 ir 4 dalis apmokestinamasis asmuo vykdo tik neapmokestinamuosius sandorius, nesuteikiantis teisės į atskaitą;
- c) pastatas išnuomojamas ir šis sandoris neapmokestinamas pagal 9 straipsnio 29 punktą.“

15 CIVA 26 straipsnio „Atskaitą už nekilnojamąjį turtą, faktiškai nenaudojamą komerciniais

tikslais, tikslinimas“ 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu nekilnojamas turtas, susijęs su atskaitytu mokesčiu, faktiškai nenaudojamas komerciniais tikslais visus vienus ar daugiau kalendorinių metų po 19 metų laikotarpio, nurodyto 24 straipsnio 2 dalyje, atlikta atskaita tikslinama vienos dvidešimtosios dalimi, kuri turi būti nurodyta paskutiniame laikotarpio metais, kuriais taikytina deklaracijoje.“

16 Teisės atsisakyti neapmokestinimo PVM tvarka ir sąlygos, apie kurias kalbama CIVA 12 straipsnyje, konkrečiai nustatytos Dekrete-įstatyme Nr. 241/86 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 190, 1986 m. rugpjūčio 20 d.), iš dalies pakeistame Dekretu-įstatymu Nr. 21/2007 (*Diário da República*, 1 serija, Nr. 20, 2007 m. sausio 29 d.) (toliau – Atsisakymo neapmokestininti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarka).

17 Klostantis pagrindinėje byloje nagrinėjamoms aplinkyboms galiojusios redakcijos šios tvarkos 10 straipsnyje „Mokesčio atskaitos tikslinimas“ nustatyta:

„1. Nepažeidžiant [CIVA] 25 straipsnio 1 dalies nuostatos, apmokestinamieji asmenys, naudojantys nekilnojamąjį turtą, dėl kurio įgyjama teisė atskaityti visą mokestį, susijusį su atitinkamu įgijimu, arba dalį jo, privalo vadovaudamiesi [CIVA] 24 straipsnio 5 dalimi tik vieną kartą tikslinti atliktą atskaitą, o nekilnojamas turtas laikomas faktiškai nenaudojamas apmokestinamiesiems sandoriams, kai:

- a) nekilnojamas turtas naudojamas kitai, o ne apmokestinamojo asmens veiklai;
- b) jei nekilnojamas turtas, naudojamas tik apmokestinamojo asmens, o ne kitai veiklai, faktiškai nenaudojamas komerciniais tikslais daugiau nei dvejus metus iš eilės.“

18 Ankstesniame šio sprendimo punkte cituojamame Atsisakymo neapmokestininti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnyje numatyta CIVA 25 straipsnio 1 dalis atitinka šio sprendimo 15 punkte išdėstytos pagrindinės bylos aplinkyboms taikomos redakcijos CIVA 26 straipsnio 1 dalį.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 *Imofloresmira* užsiima jai ar tretiesiems asmenims priklausančio gyvenamosios, komercinės ir mišrios paskirties nekilnojamojo turto pardavimu, pirkimu, nuoma ir valdymu.

20 Po 2015 m. ir 2016 m. atliktą mokestinį patikrinimą Mokesčių ir muitų institucija konstatavo, kad tam tikros dviejų *Imofloresmira* priklausančių pastatų dalys, kurias ji pasirinko apmokestininti, nebuvo nuomojamos daugiau kaip dvejus metus, tačiau nepaisydama to *Imofloresmira* nepatiksino mokesčio atskaitos, vadovaudamasi CIVA 26 straipsnio 1 dalimi ir Atsisakymo neapmokestininti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies b punktu.

21 Remdamasi tuo Mokesčių ir muitų institucija konstatavo, kad bendrovė mokesčio atskaitas už atskiras jai priklausiusio pastato dalis tam tikrais atvejais turėjo tikslinti kasmet, o kitais atvejais – atlikti galutinius tikslinimus, ir pranešė *Imofloresmira*, kad turi būti patikslintas už 2011, 2012 ir 2013 m. mokėtinas mokestis, kurio bendra suma sudarė 1 375 954,71 EUR. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos taip pat matyti, kad dėl tikslinimų už 2013 m. turėjo būti tikslinama 2014 m. sumokėto mokesčio atskaita.

22 Kadangi *Imofloresmira* nesutiko su Mokesčių ir muitų institucijos sprendimu atlikti tokius tikslinimus, ji jį apskundė *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Kolektyvinis ginčų arbitražo teismas (Administracinis ginčų arbitražo centras), Portugalija) ir reikalavo panaikinti reikalaujamas PVM priemokas.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Imofloresmira* nuolat reklamavo siūlomą išsinuomoti dar neišnuomotas patalpų dalis.

24 Šiuo klausimu šis teismas pažymi, kad 2011–2013 m. ji dėl to susitarė su nekilnojamojo turto agentais ir jį patarimu žmogui, vairiai marketingo ir rinkodaros paramos veiklą, pavyzdžiui, sukūrė brošiūrą, sudarė elektroninius laiškus, rašė ir sukūrė svetainę, leido ir platino pranešimus spaudai ir kabino informacijos skelbimus ant atitinkamų pastatų. Be to, jis pažymi, kad *Imofloresmira* pakoregavo savo pasiūlymą, pirma, nustačiusi konkurencingesnę patalpų nuomos kainą ir, antra, numatiusi galimybę derintis dėl nuomos nemokėjimo laikotarpio kiekvieno nuomininko įsiskaitymo patalpose laikotarpiu.

25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, dėl šių *Imofloresmira* priklausančio nekilnojamojo turto nuomos skatinimo veiklos patirtos išlaidos atsispindi 2011–2013 metų balansuose.

26 *Imofloresmira* šiame teisme teigė, kad šio sprendimo 21 punkte aptarti taisymai buvo atlikti neteisėtai, nes pagrindinėje byloje taikytinos nacionalinės teisės aiškinimas, kurį pateikia mokesčių inspekcija, prieštarauja Sąjungos teisei, pirmiausia PVM direktyvai, taip pat CIVA 26 straipsnio 1 daliai ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 daliai.

27 Abejodamas dėl pagrindinėje byloje taikomų nacionalinės teisės aktų, pirmiausia CIVA 26 straipsnio 1 dalies ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies, kaip jie aiškinami mokesčių institucijos, suderinamumo su Sąjungos teise, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad reikalingas PVM direktyvos 137, 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnių išaiškinimas.

28 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Kolektyvinis ginčų arbitražo teismas (Administracinis ginčų arbitražo centras)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar formuluotės „faktiškai nenaudojamas komerciniais tikslais“ arba „faktiškai nenaudojamas apmokestinamiesiems sandoriams“, kaip tai suprantama pagal ankstesnį redakciją [CIVA] 26 straipsnio 1 dalies b punktą ir Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies b punktą, taigi ir išvada, kad pirminė atskaita turi būti tikslinama, nes buvo atskaityta daugiau, nei apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti, kai pastatas, nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, reklamuojamas, t. y. yra rinkoje ir jį siekiama išnuomoti arba panaudoti teikiant *office centre* tipo paslaugas, ir rodyta, kad savininkas ketina jį išnuomoti ir mokėti PVM ir dėl jo visas pastangas, kad jam tai pavyktų, pripažintinos suderinamos su [PVM direktyvos] 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsniais?

2. Teigiamai atsakius į ankstesnį klausimą, ar, atsižvelgiant į teisingą [PVM direktyvos] 137, 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnių aiškinimą, Portugalijos teisės aktuose, konkrečiai kalbant, ankstesnį redakciją Atsisakymo neapmokestinti PVM nekilnojamojo turto sandorius tvarkos 10 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose, gali būti numatytas vienintelis PVM atskaitos tikslinimas už visą laikotarpį, kuriam dar netaikytina senatis, tuo atveju, kai pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, tačiau reklamuojamas siekiant jį išnuomoti (su teise pasirinkti būti

apmokestinamam) ir (arba) panaudoti teikiant paslaugas (apmokestinamasis sandoris) ir vėliau ketinama vykdyti apmokestinamą veiklą, suteikiantį teisę atskaitę?

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

29 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad pirminį PVM atskaita turi būti tikslinama, nes pastatas, dėl kurio pasinaudota teise būti apmokestintam, laikomas apmokestinamojo asmens nebenaudojamu jo apmokestinamiesiems sandoriams, kai šis pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, nors rodyta, kad apmokestinamasis asmuo siekė jį išnuomoti šiuo laikotarpiu.

30 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvą nustatytos sistemos logika gali būti atskaitomi mokesčiai už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių sumokėjimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamajai arba PVM taikymo srityje nepatenkančiai veiklai, už jas negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktą).

31 Nuomos sandorių apmokestinimas yra teisė, kuri Sąjungos teisės aktų leidėjas suteikė valstybėms narėms, nukrypdamas nuo PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte nustatytos bendros taisyklės, pagal kurią nuomos sandoriai yra neapmokestinami PVM. Taigi su šiuo apmokestinimu susijusi teisė atskaitą taikoma ne automatiškai, o tik tuomet, jeigu valstybės narės pasinaudojo PVM direktyvos 137 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta teise ir jeigu mokesčio mokėtojai naudojasi jiems suteikta teise pasirinkti apmokestinimą (žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, 26 punktą ir ten nurodytą jurisprudenciją).

32 Akivaizdu, kad Portugalijos Respublika pasinaudojo šia teise. Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Imofloresmira*, sudariusi nekilnojamojo turto, kuris yra pagrindinis bylos dalykas, nuomos sutartis iki ginčijamo laikotarpio, kai šis turtas nebuvo išnuomotas, pasirinko apmokestinti šio turto nuomą.

33 Be to, iš PVM direktyvos 168 straipsnio teksto matyti, kad suinteresuotasis asmuo gali įgyti teisę atskaitę, tik jei, pirma, jis yra apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, nagrinėjamos prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 punktą).

34 Šioje byloje nagrinėjama, kad *Imofloresmira* turi apmokestinamojo asmens statusą. Tačiau Mokesčių ir muitų administratorius nurodė jai patikslinti PVM atskaitą, nes nekilnojamasis turtas, dėl kurio ji taikytą, nebuvo išnuomotas ilgiau nei dvejus metus, taigi laikytinas nenaudojamu jos apmokestinamiesiems sandoriams, nors rodyta, kad ši bendrovė šiuo laikotarpiu ketino jį

išnuomoti ir sumokėti PVM ir žmogiškieji tam reikalingi veiksmai.

35 Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė atskaityti mokesčius atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Todėl tik asmens statusas tuo momentu gali lemti teisės į atskaitą buvimą (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 8 punktą ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 38 punktą).

36 Nuo to momento, kai mokesčių administratorius sutiko, atsižvelgdamas į žmonių pateiktus duomenis, kad jai būtų suteiktas apmokestinamojo asmens statusas, šis jos statusas jau nebegali būti panaikintas atgaline data dėl to, kad įvyko arba neįvyko tam tikri įvykiai (šiuo klausimu žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 21 punktą), išskyrus sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejus.

37 Reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 167–172 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 50 punktas ir ten nurodyta jurisprudencija).

38 Atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdančių ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatą, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 51 punktas ir ten nurodyta jurisprudencija).

39 Taip pat reikia priminti, kad PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog prekes ar paslaugas siugyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Pagal esamą ar numatomą prekių ar paslaugos naudojimą nustatoma tik pradinis atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę pagal PVM direktyvos 168 straipsnį, apimtis ir galimybė tikslinti per būsimus laikotarpius apimtis, tačiau jis nedaro poveikio teisės į atskaitą atsiradimui (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, 15 punktą).

40 Darytina išvada, kad teisė į atskaitą iš principo išlieka, net jei vėliau apmokestinamasis asmuo nenaudoja minėtų prekių ar paslaugų, kurių atžvilgiu pasinaudojo atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams dėl jų valios nepriklausančių aplinkybių (šiuo klausimu žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 punktą ir 1998 m. sausio 15 d. Sprendimo *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, 19 ir 20 punktus).

41 Šioje byloje Mokesčių ir muitų administratorius aiškina, kad tai, jog pastatas nebuvo nuomojamas tam tikrą laikotarpį, reiškia, kad žmogus nebenaudoja pastato savo veiklai, todėl apmokestinamasis asmuo turi tikslinti mokesčių atskaitą, net jei rodyta, jog jis tebeketina vykdyti apmokestinamąją veiklą.

42 Tačiau, kaip matyti iš šio sprendimo 39 ir 40 punktuose nurodytos jurisprudencijos, apmokestinamasis asmuo išsaugo teisę į atskaitą nuo to momento, kai įgyja, net jei jis dėl jo valios nepriklausančių aplinkybių negalėjo prekių ar paslaugų, dėl kurių taikyta atskaita, naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams.

43 Aiškinant kitaip PVM direktyvą būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su žmonių mokesčių našta. Dėl to, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investiciją veiklą, atsirastų nepagrįstas skirtumas tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių žmonių ir kitų žmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurių būtų sudaryti

apmokestinami sandoriai. Be to, atsirast? neteis?t? skirtum? tarp ši? ?moni?, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausyt? nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (1996 m. vasario 29 d. Sprendimo INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, 22 punktas).

44 Tod?l pagal mokes?i? neutralumo princip? draudžiamas toks nacionalin?s teis?s aktas, pagal kur? d?l to, kad galutini? PVM atskait? pripažinimas siejamas su apmokestinamojo asmens ?kin?s veiklos rezultatais, mokes?i? tikslais vertinant tapa?ias investavimo ? nekilnojam?j? turt? veiklas sukuriama nepagr?sti skirtumai tarp to paties profilio ir ta pa?ia veikla užsiiman?i? ?moni?.

45 Šios išvados negali paneigti Portugalijos vyriausyb?s argumentas, kad, nutr?kus anks?iau sudarytoms nuomos sutartims, „pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina PVM suma“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dal?, tod?l reikia proporcingai patikslinti atskaityt? mokes?.

46 Pirma, nors tiesa, kad b?tinyb? tikslinti mokes?io atskait? taip pat gali atsirasti nepaisant nuo apmokestinam?j? asmen? valios nepriklausan?i? aplinkybi? (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, EU:C:2004:263, 55 punkt?), remiantis šia nuostata negalima pažeisti PVM direktyva nustatyt? sistem? pagrindžian?i? pagrindini? princip? ir vis? pirma mokes?i? neutralumo principo.

47 Ta?iau, priešingai, nei teigia Portugalijos vyriausyb?, išvada, jog tam, kad b?t? nustatyta, ar b?ta „pasikeitim?“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsn?, pakanka, kad nutr?kus nuomos sutar?iai pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, likt? nenuomojamas, nepaisant aplinkybi?, kurios nepriklauso nuo jo savinink? valios, ir net ?rodym?, jog b?ta ketinim? j? eksploatuoti vykdant apmokestinam? veikl? ir buvo imtasi šiuo tikslu reikaling? veiksm?, reikšt? teis?s ? atskait? ribojim?, vadovaujantis atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis.

48 Antra, nors PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalimi valstyb?ms nar?ms suteikiama didel? diskrecija nustatyti teis?s pasirinkti apmokestinim? b?dus ir net j? panaikinti (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 27–30 punktus), valstyb?s nar?s negali ja naudotis ir pažeisti šios direktyvos 167 ir 168 straipsni?, kai panaikina jau ?gyt? teis? ? atskait?.

49 Iš ties?, PVM atskait?, susijusi? su veikla, apmokestinama pasinaudojus teise pasirinkti, ribojimas paveikt? ne teis?s pasirinkti „apimt?“, kuri? valstyb?s nar?s gali riboti pagal PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dal?, bet naudojimosi šia teise padarinius (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 46 punkt?).

50 Galiausiai, reikia pažym?ti, kad apmokestinamasis asmuo neabejotinai ?gyja status? tik tada, kai pateikia ketinim? pareiškim? s?žiningai prad?ti numatyt? ?kin? veikl?. Suk?iavimo ar piktnaudžiavimo atvejais, kai toks asmuo apsimeta ketinantis prad?ti konkre?i? ?kin? veikl?, ta?iau iš tikr?j? siek? kaip asmenin? turt? ?sigyti turt?, kurio atžvilgiu gali b?ti pasinaudota atskaita, mokes?i? administratorius atgaline data gali reikalauti gr?žinti atskaitytas sumas, nes šie atskaitymai buvo suteikti remiantis klaidingomis deklaracijomis (2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfriša ir kt.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 46 punkt?).

51 Šiuo klausimu reikia priminti, kad kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, kaip apie tai primena jos 131 straipsnis (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, EU:C:2004:263, 76 punktas).

52 Tod?l jei mokes?i? administratorius padaryt? išvad?, kad teise ? atskait? naudotasi

suk?iaujant arba piktnaudžiaujant (tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), jis gal?t? atgaline data prašyti gr?žinti atskaitytas sumas (2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Finis H*, C?32/03, EU:C:2005:128, 33 punktą ir ten suformuota jurisprudencija).

53 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167, 168, 184, 185 ir 187 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta, kad pirmin? PVM atskaita turi b?ti tikslinama, nes pastatas, d?l kurio pasinaudota teise b?ti apmokestinamam, laikomas apmokestinamojo asmens nebenaudojamu jo apmokestinamiesiems sandoriams, kai šis pastatas nenuomojamas dvejus metus ar ilgiau, nors ?rodyta, kad apmokestinamasis asmuo siek? j? išnuomoti šiuo laikotarpiu.

D?l antrojo ir trečiojo klausim?

54 Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j? klausim?, ? antr?j? ir treči?j? klausimus atsakyti nereikia.

D?l šio sprendimo padarini? ribojimas laiko atžvilgiu

55 Jeigu Teisingumo Teismas nuspr?st?, kad teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, draudžiami pagal S?jungos teis?, Portugalijos vyriausyb? prašo Teisingumo Teismo apriboti savo sprendimo padarinius laiko atžvilgiu.

56 Kad pagr?st? prašym?, ši vyriausyb? nurodo, kad, pirma, patikrinti kiekvien? vis? teisini? santyki? atvej?, siekiant nustatyti, ar apmokestinamieji asmenys, kurie yra nuomotojai, teisingai apskai?iavo ir sumok?jo atitinkamai valstybei narei sumas, susijusias su patikslintu PVM, b?t? užduotis, kuriai ?vykdyti reik?t? „pernelyg dideli?“ administracinė ir teisminė institucij? ištekli?, kuri? ji neturi, o jei tai neb?t? atlikta, b?t? dar labiau piktnaudžiaujama ir b?t? prarasta dar daugiau biudžeto pajam?.

57 Antra, Portugalijos vyriausyb? teigia, kad tokiu atveju praradus jau patikslintus ir sumok?tus mokes?ius, kurie sudaro dideles sumas, atsirast? nepriimtinas biudžeto disbalansas.

58 Trečia, Portugalijos vyriausyb? pažymi, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais siekiama užtikrinti, jog pirkimo PVM atskait? sumos b?t? tiesiogiai ir proporcingai susijusios su faktiniais pardavimo mokes?iais, o tai liudija Portugalijos valstyb?s ir jos nacionalinio mokes?i? administratoriaus s?žining? elges?.

59 Šiuo klausimu reikia priminti, kad teismo sprendimo padarini? apribojimas laiko atžvilgiu yra išimtin? priemon?, kuri taikoma, kai kyla rizika, kad bus sunki? ekonomini? pasekmi? b?tent d?l daugelio s?žiningai sukurt? teisini? santyki?, atsiradusi? remiantis teis?s aktu, laikytu galiojan?iu teis?tai, ir paaišk?jus, kad asmenys ir nacionalin?s valdžios institucijos buvo skatinami elgtis S?jungos teis?s neatitinkan?iu b?du d?l objektyvaus ir reikšmingo S?jungos teis?s nuostat? taikymo srities neapibr?žtumo, prie kurio gal?jo prisid?ti ir kit? valstybi? nari? ar Komisijos elgesys (žr., be kita ko, 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Endress*, C?209/12, EU:C:2013:864, 36 punkt? ir ten nurodyt? jurisprudencij?).

60 Ta?iau reikia priminti, kad teis?s ? PVM atskait? ribojimas, kuriuo remiamasi vykstant gin?ui su apmokestinamais asmenimis, pripažintinas bendros PVM sistemos pagrindinio principo išimtimi, kuri pagal suformuot? jurisprudencij? pripaž?stama teis?ta tik esant išimtin?ms aplinkyb?ms (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, 67 punkt?).

61 Kaip matyti iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos, n?ra objektyvaus ir reikšmingo S?jungos teis?s nuostat?, šiuo atveju – PVM direktyvos nuostat?, kiek jos susijusios su

teisės ? atskait? apimtimi ir jos reikšme šia direktyva nustatytoje sistemoje, taikymo srities neapibrėžtumo (šiuo klausimu žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, 67 punkt?).

62 Vadinasi, Portugalijos institucijos negali remtis objektyviu ir reikšmingu Sąjungos teisės nuostatų taikymo srities neapibrėžtumu. Kadangi nėra vykdytas šis kriterijus, nereikia patikrinti, ar vykdytas kriterijus, susijęs su sunkiomis ekonominėmis pasekmėmis.

63 Iš išdėstytų argumentų darytina išvada, kad nereikia riboti šio sprendimo poveikio laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų 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 (septintoji kolegija) nusprendžia:

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

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.