

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. kovo 27 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Pirkimo mokesčio atskaita – Ilgalaikis nekilnojamasis turtas – Pardavimas ir atgalinė nuoma (sale and lease back) – PVM atskaitos tikslinimas – PVM neutralumo principas – Vienodo požiūrio principas“

Byloje C-201/18

dėl *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas, Belgija) 2018 m. kovo 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. kovo 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Mydibel SA

prieš

Belgijos valstybė

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda (pranešėjas) ir P. G. Xuereb, generalinis advokatas G. Pitruzzella,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Mydibel SA*, atstovaujamos advokato W. Huber,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux, P. Cottin ir C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos J. Jokubauskaitės ir N. Gossement,

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

priima šį

Sprendimas

1 Šis 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), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14; toliau – PVM direktyva), 14, 15, 168, 184, 185, 187 ir 188 straipsnių ir pridėtinės vertės mokesčio

(PVM) neutralumo ir vienodo požiūrio principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Mydibel SA* ir Belgijos valstybės ginčą dėl PVM atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

3 Pagal PVM direktyvos 14 straipsnį:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

a) nuosavybės teisės į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus;

b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka;

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

3. Valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrą statybos darbų perdavimą.“

4 Šios direktyvos 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Elektros energija, dujos, šilumos ar vėsinimo energija ir panašūs dalykai laikomi materialiuoju turtu.

2. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

a) tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą;

b) teises *in rem*, pagal kurias į turtoju suteikiama teisė naudotis nekilnojamuoju turtu;

c) akcijas ar akcijoms lygiavertes turtines teises, pagal kurias į savininkui *de jure* ar *de facto* suteikiamos nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teisės.“

5 Minėtos direktyvos 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) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;

c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22

straipsnius;

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

6 PVM direktyvos X antraštinės dalies 5 skyriuje „Atskaitos tikslinimas“ yra šios direktyvos 184–189 straipsniai. Šios direktyvos 184 straipsnyje nustatyta:

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

7 PVM direktyvos 185 straipsnyje numatyta:

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

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

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

8 Šios direktyvos 186 straipsnyje nustatyta:

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

9 Minėtos direktyvos 187 straipsnyje nustatyta:

„1. Su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, įskaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus.

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

Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikį turtą apskaičiuoto PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis.

Pirmojoje pastraipoje nurodytas tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais, lyginant su tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.“

10 Tos pačios direktyvos 188 straipsnyje pabrėžiama:

„1. Tikslinimo laikotarpiu tiekiamas ilgalaikis turtas laikomas panaudotu apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje iki tikslinimo laikotarpio pabaigos.

Ekonominė veikla laikoma apmokestinama, kai apmokestinamas ilgalaikio turto tiekimas.

Ekonominė veikla laikoma neapmokestinama, kai ilgalaikio turto tiekimas yra neapmokestinamas.

2. 1 dalyje nurodytas tikslinimas atliekamas tik vieną kartą už visą likusį tikslinimo laikotarpį. Tačiau, kai ilgalaikio turto tiekimas neapmokestinamas, valstybės narės gali atsisakyti tikslinimo reikalavimo, jei prekes įsigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuris tuo ilgalaikio turto naudoja tik sandoriams, už kuriuos PVM yra atskaitytinas.“

11 PVM direktyvos 189 straipsnyje numatyta:

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12 *Mydibel* vykdo produktą iš bulvių gamybos veiklą ir yra apmokestinama PVM. Ji yra kelių pastatų, už kurių statybos, rekonstrukcijos ir renovacijos darbus atskaito visą sąskaitose faktūrose nurodytą PVM, savininkė.

13 2009 m. spalio 1 d., siekdama padidinti savo likvidų turtą, *Mydibel* su dviem finansų įstaigomis sudarė *sale and lease back* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandorius, neapmokestinamus PVM, susijusius su šiais pastatais, padalytais į dvi dalis. Dėl kiekvienos dalies *Mydibel* su šiomis institucijomis sudarė dvi notariškai patvirtintas sutartis. Viena vertus, ji sudarė sutartį dėl ilgalaikės šio pastato nuomos teisės šiai institucijai naudai, 99 metų laikotarpiui, iš karto sumokant 9 630 000 eurų mokestį už pirmąją dalį ir 2 700 000 eurų mokestį už antrąją dalį, taip pat mokant 25 eurų metinį mokestį. Kita vertus, ji sudarė tą pačią pastato išperkamosios nuomos sutartį, pagal kurią tos pačios įstaigos leido *Mydibel* naudoti aptariamus pastatus neatšaukiamai 15 metų už kas ketvirtą mokamus nuompinigius, atitinkančius 9 630 000 eurų už pirmąją dalį ir 2 700 000 eurų už antrąją dalį investicijų vertę su palūkanomis. Pagal šią sutartį *Mydibel*, pasibaigus išperkamosios nuomos laikotarpiui, gali pasirinkti juos pirkti už kainą, atitinkančią 10 % investicijų vertės pirmosios dalies atveju ir 3 % šios vertės antrosios dalies atveju.

14 Po mokestinio patikrinimo, atlikto 2012 m. gegužės 11 d. ir birželio 8 d., apžvalgos laikotarpį nuo 2009 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d., Belgijos mokesčių administratorius, taikydamas peržiūros mechanizmą, panaikino pirminę PVM, taikyto aptariamiems pastatams, atskaitą dėl *sale and lease* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandorių.

15 2012 m. rugsėjo 18 d. pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą buvo pateiktas *Mydibel*, kad ši jam pritartų, o 2013 m. lapkričio 22 d. buvo surašytas protokolas ir tą pačią dieną kartu su sprendimu dėl perskaičiavimo buvo apie jį pranešta. Šiame sprendime numatyta, pirma, 981 381,28 euro suma dėl klaidingos PVM atskaitos, antra, proporcinga 98 130 eurų bauda, ir, trečia, delspinigiai, skaičiuojami nuo 2011 m. sausio 21 d. Belgijos mokesčių administratorius įskaito kredito likutį iš *Mydibel* einamosios PVM sąskaitos ir gavo visą 1 363 971,20 euro perskaičiuotą sumą.

16 2014 m. balandžio 1 d. *Mydibel* pareiškė ieškinį dėl 2013 m. lapkričio 22 d. sprendimo dėl perskaičiavimo ir protokolo panaikinimo *tribunal de première instance du Hainaut* (Heno pirmosios instancijos teismas, Belgija).

17 2015 m. spalio 13 d. sprendimu *tribunal de première instance du Hainaut* (Heno pirmosios instancijos teismas) pripažino šį ieškinį priimtinu ir iš dalies pagrįstu. Jis nusprendė, kad bauda nebuvo mokėtina, nurodė Belgijos valstybei grąžinti *Mydibel* visas sumas, gautas kaip panaikintas baudas, su palūkanomis, o kitą *Mydibel* ieškinio dalį atmetė.

18 2016 m. kovo 4 d. *Mydibel* dėl to sprendimo pateikė apeliacinį skundą *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas, Belgija).

19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, pagal PVM direktyvos nuostatas numatyta pareiga tikslinti PVM atskaitą ir, jeigu taip, ar toks tikslinimas atitinka PVM neutralumo ir vienodo požiūrio principus.

20 Šiomis aplinkybėmis *cour d'appel de Mons* (Monso apeliacinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„[1.] Ar Direktyvos [2006/112] 14, 15, 168, 184, 185, 187 ir 188 straipsnius reikia aiškinti ir taikyti taip, kad su ilgalaikiu nekilnojamojo turto susijęs PVM, kuris iš pradžių buvo tinkamai atskaitytas, turi būti tikrinamas ir (ar) tikslinamas, jeigu šis ilgalaikis nekilnojamasis turtas buvo *sale and lease back* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandorio dalykas, kai:

- *sale and lease back* sudaro kartu ir tuo pat metu apmokestinamojo asmens dviem finansų institucijoms suteikta ilgalaikės nuomos teisė (t. y. laikinai suteikiama daiktinė teisė) ir šių dviejų finansų institucijų apmokestinamajam asmeniui suteikta išperkamoji nuoma;

- šis *sale and lease back* sandoris yra tik finansinis sandoris, kuriuo siekiama padidinti apmokestinamojo asmens likvidų turtą;

- *sale and lease back* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandoris nebuvo apmokestintas PVM;

- ilgalaikis nekilnojamasis turtas liko apmokestinamojo asmens nuosavybėje ir buvo nepertraukiamai bei ilgai naudojamas prieš sandorio sudarymą ir po jo apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai vykdyti?

[2] Ar minėti nuostatai aiškinimas ir taikymas, lemiantis iš pradžių atskaityto PVM tikrinimą ir (ar) tikslinimą, atitinka PVM neutralumo principą ir (ar) vienodo požiūrio principą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

21 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 184, 185, 187 ir 188 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie nustato pareigą tikslinti teisingai atliktą pirminį PVM, taikomo pastatui, atskaitą, kai tas turtas buvo PVM neapmokestinamo *sale and lease back* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandorio dalykas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

22 PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose bendrai nustatytos sąlygos, kuriomis vadovaudamasis nacionalinis mokesčių administratorius turi reikalauti pirminį PVM atskaitos tikslinimo. Vis dėlto, šios direktyvos 187–189 straipsniuose numatytos specialios PVM atskaitos

tikslinimo taisyklės, kiek tai susiję su ilgalaikiu turtu (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 25–28 punktus).

23 Pirmiausia reikia pažymėti, kad iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami pastatai laikomi „ilgalaikiu turtu“, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Iš tiesų, pagal šios direktyvos 189 straipsnio a punktą valstybės narės gali apibrėžti „ilgalaikio turto“ sąvoką. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad ši sąvoka apima turtą, kuris, naudojamas ekonominei veiklai vykdyti, išsiskiria dėl savo ilgalaikiškumo ir vertės, o tai reiškia, kad įsigijimo išlaidos ne apskaitomos kaip einamosios išlaidos, bet amortizuojamos per kelis mokestinius metus (2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 35 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

24 Pirma, reikia išnagrinėti, ar PVM atskaitos tikslinimas turi būti atliktas pagal tos pačios direktyvos 184 ir 185 straipsnius.

25 Iš PVM direktyvos 184 straipsnio matyti, kad pirminis PVM atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma.

26 Dėl vykių, buvusių po to, kai apmokestinamasis asmuo atliko PVM atskaitą, galimo poveikio minėtai atskaitai pažymėtina, jog iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad prekių ar paslaugų naudojimas ar numatytas jo naudojimas lemia pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir galimo tikslinimo dydį vėlesniais laikotarpiais (2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Kollroß ir Wirtl*, C-660/16 ir C-661/16, EU:C:2018:372, 54 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

27 Iš tiesų 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 grąžinti teisę į atskaitą, bet tik tuo atveju, jeigu jais siekiama atlikti šiuo mokesčiu apmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus. Šiuo mechanizmu siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į pirkimo PVM atskaitą su atitinkamą prekių ir paslaugų panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Kollroß ir Wirtl*, C-660/16 ir C-661/16, EU:C:2018:372, 55 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

28 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamus pastatus *Mydibel* naudojo nepertraukiamai ir ilgai savo profesinėje veikloje. Be to, remiantis informacija, pateikta šiame sprendime, nors pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus *sale and lease back* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandorius *Mydibel* turėjo nedelsiant gauti mokestį, bet pati ši įmonė įsipareigojo atitinkamoms finansų institucijoms 15 metų kas ketvirtą mokėti nuompinigius, kurių bendra suma atitiko minėto mokesčio sumą su palūkanomis. Paaiškėjo, kad ši bendrovė ir toliau naudojasi aptariamą pastatą statybos, rekonstrukcijos ar renovacijos tikslais sudarytais sandoriais savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Tai reiškia, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad pateikus PVM deklaraciją, nepasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma.

29 Priešingai, nei tvirtina Europos Komisija savo rašytinėse pastabose, vien PVM neapmokestinamos teisės į ilgalaikį nuomą suteikimas netaikomas pateikus PVM deklaraciją veiksnį, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, pasikeitimu. Iš tiesų, toks suteikimas savaime nenutraukia glaudaus ir tiesioginio teisės į pirkimo PVM atskaitą ir atitinkamą prekių ar paslaugų naudojimo apmokestinamuosiuose pardavimo sandoriuose ryšio.

30 Iš to matyti, su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniai nenustato pirmin?s PVM atskaitos tikslinimo tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

31 Antra, reikia išnagrin?ti, ar pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos specialios PVM atskaitos tikslinimo taisykl?s, kiek tai susij? ilgalaikiu turtu, vis? pirma PVM direktyvos 187 ir 188 straipsniai.

32 187 straipsnis apib?dina tam tikr? PVM atskaitos tikslinimo tvark?, kiek tai susij? su ilgalaikiu turtu. Vis? pirma, iš min?tos direktyvos 187 straipsnio 1 dalies matyti, kad, kalbant apie tok? turt?, atskaita tikslinama penkerius metus, laikotarpis gali b?ti prat?stas iki dvidešimties met? ilgalaikio turto atveju.

33 Pagal šios direktyvos 188 straipsnio 1 dal?, kai ilgalaikio turto tiekimas ?vyksta tikslinimo laikotarpiui nepasibaigus, manoma, kad apmokestinamasis asmuo j? naudoja verslo reikm?ms iki atskaitos tikslinimo laikotarpio pabaigos.

34 Teisingumo Teismas pažym?jo, kad „preki? tiekimo“ s?voka susijusi ne su nuosavyb?s teis?s perdavimu taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? kaip savininkei disponuoti turtu (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 44 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

35 Nors nacionalinis teismas turi kiekvienu atveju, atsižvelgdamas ? konkretaus atvejo aplinkybes, nustatyti, ar nagrin?jamas sandoris d?l turto yra teis?s kaip savininkui disponuoti turtu perdavimas (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 63 punkt?), vis d?lto, Teisingumo Teismas gali suteikti visas naudingas nuorodas šiuo klausimu.

36 Reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamiems *sale and lease back* (pardavimas ir atgalin? nuoma) sandoriams b?dinga tai, kad, viena vertus, kartu ir tuo pa?iu metu apmokestinamasis asmuo suteikia dviem pagrindin?je byloje aptariamoms finans? institucijoms ilgalaik?s nuomos teis? ir, kita vertus, šios dvi institucijos apmokestinamajam asmeniui suteikia nekilnojamojo turto išperkam?j? nuom?.

37 Tod?l svarbu nustatyti, ar, pagrindin?s bylos aplinkyb?mis reikia ilgalaik?s nuomos teis?s suteikim? ir nekilnojamojo turto išperkam?j? nuom? vertinti atskirai ar kartu.

38 Teisingumo Teismas nusprend?, kad laikoma, jog yra vienas tiekimas ar teikimas, kai apmokestinamojo asmens du ar daugiau elementai ar veiksmai yra taip glaudžiai susij?, kad objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? tiekim? ar teikim?, kurio išskaidymas b?t? dirbtinio pob?džio (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 53 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Nacionalinis teismas turi ?vertinti, ar jam pateiktos aplinkyb?s b?dingos vienam sandoriui, nepaisant jo sutartin?s formos (2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C?425/06, EU:C:2008:108, 54 punktas).

40 Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami *sale and lease back* (pardavimas ir atgalin? nuoma) sandoriai yra išimtinai finansinio pob?džio sandoriai, skirti padidinti *Mydibel* likvid? turt? ir kad pagrindin?je byloje nagrin?jamais pastatai ji ir toliau disponavo, toliau juos naudojo nepertraukiamai ir ilgai savo apmokestinam?j?

sandori? tikslais. Atrodo, kad šie faktai rodo, su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad kiekvienas iš ši? sandori? sudaro vien? sandor?, ilgalaik?s nuomos teis?s, susijusios su pagrindin?je byloje aptariamais pastatais, suteikimas neatsiejamas nuo to paties turto išperkamosios nuomos.

41 Iš to matyti, su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad kiekvienas pagrindin?je byloje nagrin?jamas *sale and lease back* (pardavimas ir atgalin? nuoma) sandoris yra vienas sandoris. Šiomis aplinkyb?mis šie sandoriai negali b?ti laikomi „preki? tiekimu“ tiek, kiek pagrindin?je byloje aptariamoms finans? institucijoms per šiuos sandorius suteiktos teis?s, t. y. civilin?s ilgalaik?s nuomos teis?s, sumažintos teis?mis, kylan?iomis iš pastat? finansin?s nuomos, kuri? tur?toja yra *Mydibel*, joms nesuteik? teis?s kaip savinink?ms disponuoti pagrindin?je byloje aptariamais pastatais.

42 Atsižvelgiant ? tai, kas min?ta, ir su s?lyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, PVM direktyvos 187 ir 188 straipsniai nenustato pirmin?s PVM atskaitos tikslinimo tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

43 Šiomis aplinkyb?mis ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: su s?lyga, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikrins reikšmingus faktus ir nacionalin? teis?, PVM direktyvos 184, 185, 187 ir 188 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais nenustatoma pareiga tikslinti teisingai atliktos pirmin?s PVM, taikomo pastatui, atskaitos, kai tas turtas yra PVM neapmokestinamo *sale and lease back* (pardavimas ir atgalin? nuoma) sandorio dalykas, tokiomis aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

D?I antrojo klausimo

44 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 184, 185, 187 ir 188 straipsni? aiškinimas taip, kad jie nustato pareig? tikslinti pirmin? PVM atskait?, tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, atitinka PVM neutralumo ir vienodo poži?rio principus.

45 Atsižvelgiant ? atsakym? ? pirm?j? klausim?, antrasis klausimas kyla tik tokiu atveju, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atlik?s patikrinim?, nuspr?st?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami *sale and lease back* (pardavimo ir atgalin?s nuomos) sandoriai yra veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma, pasikeitimas pateikus PVM deklaracij?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 185 straipsn?, arba tiekimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 188 straipsn?, ir kad tod?l kyla pareiga tikslinti pirmin? PVM atskait? pagrindin?s bylos aplinkyb?mis.

46 Vis d?lto tokia pareiga tikslinti pirmin? PVM atskait? bet kuriuo atveju atitinka PVM neutralumo ir vienodo poži?rio principus.

47 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad šiomis aplinkyb?mis apmokestinamasis asmuo, sudar?s tok? PVM neapmokestinam? sandor?, susijus? su pastatu, kurio savininkas jis yra, PVM tikslais n?ra panašioje pad?tyje kaip apmokestinamasis asmuo, kuris nepertraukiamai išlieka pastato savininku nuo darb?, kurie suteikia teis? ? pirkimo PVM atskait?, atlikimo.

48 Šiomis aplinkyb?mis ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 184, 185, 187 ir 188 straipsni? aiškinimas taip, kad jie nustato pareig? tikslinti pirmin? PVM atskait?, tokiomis aplinkyb?mis, kaip pagrindin?je byloje, atitinka PVM neutralumo ir vienodo poži?rio principus.

D?I bylin?jimosi išlaid?

49 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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. Su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins reikšmingus faktus ir nacionalinį teisę, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2010/162/ES, 184, 185, 187 ir 188 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais nenustatoma pareiga tikslinti teisingai atliktos pirminės PVM, taikomo pastatui, atskaitos, kai tas turtas yra PVM neapmokestinamo *sale and lease back* (pardavimas ir atgalinė nuoma) sandorio dalykas, tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje.
2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/162, 184, 185, 187 ir 188 straipsnių aiškinimas taip, kad jie nustato pareigą tikslinti pirminę pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, atitinka PVM neutralumo ir vienodo požiūrio principus.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.