

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. rugsėjo 17 d. (*)

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

Byloje C-791/18

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

Stichting Schoonzicht

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija)

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

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

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

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 184–187 ir 189 straipsnių išaiškinimo.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 3 dalį valstybės narės prekių tiekimu gali laikyti tam tikrą statybos darbą perdavimą.

4 Minėtos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

5 Minėtos direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatyta:

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

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

6 Tos pačios direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

7 Direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

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

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

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

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

9 Minėtos direktyvos 187 straipsnis išdėstyta taip:

„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.

Kai ?sigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali b?ti prat?stas iki 20 met?.

2. Kasmet tikslinamas tik penktadalis u? 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.“

10 Pagal Direktyvos 2006/112 189 straipsn?:

„Taikydamos 187 ir 188 straipsnius, valstyb?s nar?s gali imtis ši? priemoni?:

- a) apibr?žti ilgalaikio turto s?vok?;
- b) nustatyti PVM sum?, ? kuri? turi b?ti atsižvelgta tikslinant atskait?;
- c) imtis vis? priemoni?, b?tin? užtikrinti, kad d?l atskaitos tikslinimo neatsirast? koks nors nepagr?stas pranašumas;
- d) nustatyti supaprastintas administracines proced?ras.“

Nyderland? teis?

11 Bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 1968 m. birželio 28 d. *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (?statymas, kuriuo dabartinis apyvartos mokestis pakei?iamas apyvartos mokes?iu, pagr?stu prid?tin?s vert?s mokes?io surinkimo sistema) (*Stb.* 1968, Nr.° 329, toliau – PVM ?statymas) 5 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„Mokestis atskaitomas atsižvelgiant ? preki? ir paslaug? numatyt? panaudojim? tuo metu, kai jis nurodomas prekybininkui išrašomoje s?skaitoje fakt?roje arba tampa mok?tinas. Jei tuo metu, kai prekybininkas pradeda naudoti prekes ar paslaugas, paaišk?ja, kad jis atskait? didesn? arba mažesn? mokes?io sum?, palyginti su t?, ? kuri? suteikia teis? šis naudojimas, nuo tos dienos jis turi prievol? sumok?ti sum?, kuria buvo viršyta leistina atskaityti suma. Mok?tinas mokestis sumokamas pagal 14 straipsn?. Neatskaityta mokes?io dalis gr?žinama prekybininko prašymu.“

12 Pagrindin?s bylos aplinkyb?ms taikomos redakcijos 1968 m. rugpj??io 12 d. *Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* (Sprendimas d?l PVM ?statymo ?gyvendinimo) (*Stb.* 1968, Nr. 423, toliau – ?gyvendinimo sprendimas) 12 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. [PVM] ?statymo 15 straipsnio 4 dalyje numatytas tikslinimas atliekamas atsižvelgiant ? mokestinio laikotarpio, kuriuo prekybininkas prad?jo naudoti prekes ar paslaugas, duomenis.

3. Paskutinio atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracijoje atskaita turi b?ti tikslinama atsižvelgiant ? mokestinį met? duomenis.“

13 ?gyvendinimo sprendimo 13 straipsnyje numatyta:

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

a) nekilnojam?j? turt? ir su juo susijusias teises;

b) kilnojam?j? turt?, kur? prekybininkas nurašo atsižvelgdamas ? pajam? arba pelno mokest?, arba kur? jis gal?t? nurašyti tais atvejais, jei tur?t? prievol? mok?ti tokius mokes?ius.

2. Kiek tai susij? su nekilnojamuoju turtu ir teis?mis ? tok? turt?, atskaita turi b?ti tikslinama kas devynerius mokestinius metus, einan?ius po met?, kuriais prekybininkas prad?jo naudoti atitinkam? turt?. Kiekvienu atveju turi b?ti tikslinama viena dešimtoji sumok?to pirkimo mokes?io, atsižvelgiant ? mokestinį met? duomenis, paaišk?jusius pateikus deklaracij?, susijusi? su galutiniu t? mokestinį met? apmokestinamuoju laikotarpiu.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

14 Ieškov? pagrindin?je byloje pastat? nekilnojamojo turto kompleks?, kur? sudaro septyni gyvenamosios paskirties apartamentai jai priklausan?iame žem?s sklype. Statybos darbai buvo prad?ti 2013 m. ir ji š? kompleks? gavo kit? met? liepos mėnes?.

15 Ieškov? pagrindin?je byloje tiesiogiai ir visiškai atskait? PVM, kuris 2013 finansiniais metais buvo taikomas šio komplekso statybai, nes tuo metu tas pats kompleksas buvo skirtas apmokestinamiems tikslams.

16 Nuo 2014 m. rugpj??io 1 d. ieškov? pagrindin?je byloje išnuomojo keturis iš septyni? atitinkamo nekilnojamojo turto komplekso apartament? neapmokestindama PVM, o kiti trys apartamentai 2014 m. liko neužimti.

17 D?l šio neapmokestinimo ieškov? pagrindin?je byloje tur?jo patikslinti PVM ir pagal PVM ?statymo 15 straipsnio 4 dalies antr? ir tre?i? sakinius deklaruodama tur?jo vienu kartu sumok?ti vis? šio mokes?io dal?, priskirt? šiems keturiems apartamentams per laikotarp?, kur? jie buvo užimti, iš viso 79 587 eur? sum?.

18 Vis d?lto manydama, kad PVM direktyvos 187 straipsnis prieštarauja PVM ?statymo 15 straipsnio 4 daliai, nes joje numatyta, kad ilgalaikio turto naudojimo prad?ioje turi b?ti patikslinta visa pirmin? atskaita, ieškov? pagrindin?je byloje pateik? skund? d?l tikslinimo, kur? tur?jo atlikti.

19 Kadangi šis skundas buvo atmestas, ieškov? pagrindin?je byloje pareišk? ieškin? *Rechtbank Noord-Holland* (Šiaur?s Olandijos provincijos teismas, Nyderlandai) d?l sprendimo atmesti min?t? skund?, kuris taip pat buvo atmestas kaip nepagr?stas. Tod?l d?l šio teismo sprendimo ji pateik? apeliacinį skund? *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas, Nyderlandai).

20 *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas) 2017 m. sausio 11 d. sprendimu atmet? ieškov?s pagrindin?je byloje apeliacinį skund?, tod?l ši pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas) ir pakartojo argumentus, kad pirmin?s atskaitos tikslinimas tik vien? kart? po to, kai ilgalaikis turtas pirm? kart? buvo panaudotas, prieštarauja PVM direktyvos 187 straipsniui ir kad d?l to tur?jo b?ti atliktas tikslinimas per kelis metus.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis Teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius

klausimus:

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

Jeigu [pirmąjį klausimą] būtų atsakyta teigiamai:

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

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 184–187 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose tvirtinta tikslinimo tvarka, taikoma ilgalaikiam turtui, pagal kurią tikslinimas išdėstomas per kelerius metus, pagal kurią per atitinkamo turto pirmo panaudojimo metus, kurie atitinka ir pirmuosius tikslinimo metus, visa pirminė atskaita už šį turtą tikslinama tik vieną kartą, jei paaiškėja, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiamą teisę.

23 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal PVM direktyvą nustatytos sistemos logika gali būti atskaitomi pirkimo mokesčiai už prekes ar paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamiesiems sandoriams. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių surinkimu. Jei apmokestinamojo asmens įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba PVM taikymo sritį nepatenkantiems sandoriams, negalima rinkti pardavimo mokesčio ir atskaityti pirkimo mokesčio (2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 24 punktas ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 30 punktas).

24 Iš PVM direktyvos 168 straipsnio teksto matyti, kad suinteresuotasis asmuo gali įgyti teisę atskaitai, tik jei, pirma, jis yra „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą, ir, antra, aptariamoms prekėms ir paslaugoms naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams (2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 52 punktas ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 punktas).

25 Prekių ar paslaugų panaudojimas ar numatytas panaudojimas lemia pirminės atskaitos, kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, ir galimą tikslinimą vėlesniais laikotarpiais mastą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, 54 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 29 punktą).

26 Iš tiesų, tikslinimo mechanizmas yra PVM direktyva nustatytos atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama padidinti PVM atskaitos tikslumą, kad būtų užtikrintas mokesčių neutralumas, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas, šioje srityje nustatytas Sąjungos teisės aktų leidėjo

(šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 92 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 37 punktą). Pagal šį principą ankstesniame etape vykdyti sandoriai ir toliau suteikia teisę atskaitą tik tuo atveju, jei jie skirti PVM apmokestinamam tiekimui ar teikimui. PVM direktyvos tikslas glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę pirkti PVM atskaitą su atitinkamą prekių ar paslaugų panaudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 30 ir 31 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

27 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 184 ir 185 straipsniuose bendrai nustatytos sąlygos, kuriomis nacionalinis mokesčių administratorius turi reikalauti pirminės PVM atskaitos tikslinimo, tačiau nenumatyta, kokių būdu turi būti atliekamas šis tikslinimas (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 26 punktas).

28 Vis dėlto PVM direktyvos 186 straipsniu valstybės narės aiškiai pareigojamos nustatyti šio tikslinimo sąlygas ir numatoma, kad jos nustato PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo tvarką (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 punktą).

29 Tik dėl ilgalaikio turto PVM direktyvos 187–192 straipsniuose numatytos tam tikros PVM atskaitos tikslinimo taisyklės (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 27 punktas).

30 Pirma, dėl pareigos tikslinti atsiradimo pažymėtina, kad ji apibrėžta PVM direktyvos 184 straipsnyje kaip galima plačiau, nes „pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kuri apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti“ (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 32 punktas).

31 Ši formuluotė *a priori* neužkertą kelio bet kuriam nepagrįstos atskaitos atvejui. Pareigos tikslinti bendrą apimtį patvirtina aiškus išimtis, numatytos PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, sąrašas (2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, 33 punktas).

32 Pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį atskaita tikslinama, be kita ko, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 32 punktas).

33 Šios nuostatos sudaro tvarką, taikomą galimai atsiradusiai mokesčių administratoriaus teisei reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo patikslintų PVM, skaitant atskaitos, susijusios su ilgalaikiu turtu, tikslinimą (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, 26 punktas).

34 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad apmokestinamasis asmuo pastatų nekilnojamojo turto kompleksą, sudarytą iš septynių apartamentų, ir kad jis atskaitą PVM, susijusią su šio komplekso statyba dėl to, kad jis buvo naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams. Priėmus minėtą kompleksą, kuris PVM rinkimo tikslais yra prekių tiekimas, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės aktus, kuriais gyvendinama PVM direktyvos 14 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybė, apmokestinamasis asmuo keturiš šiuos apartamentus išnuomojo neapmokestinamam PVM.

35 Kadangi pirminė atskaita buvo apskaičiuota atsižvelgiant į to paties komplekso naudojimą apmokestinamiesiems sandoriams, keturių apartamentų nuoma neapmokestinant PVM lėmė veiksnį, kurį reikia atsižvelgti nustatant šios atskaitos sumą, pasikeitimą ir lėmė tai, kad ši

atskaita yra didesnė nei ta, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti dėl faktinio atitinkamo turto naudojimo.

36 Todėl tokia situacija priskirtina prie numatytąjį PVM direktyvos 184 straipsnyje ir 185 straipsnio 1 dalyje, kai mokesčių administratorius turi reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo patikslintų pirminį PVM atskaitą.

37 Todėl, antra, reikia nustatyti, ar pirminės atskaitos tikslinimas per atitinkamo turto pirmą panaudojimą, kai paaiškėja, kad ši atskaita buvo didesnė nei ta, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti atsižvelgiant į faktinį šio turto panaudojimą, patenka į PVM direktyvos 184 ir 185 straipsnių taikymo taisyklę, kurias valstybės narės turi nustatyti pagal šios direktyvos 186 straipsnį, o gal PVM direktyvos 187 straipsnyje dėl ilgalaikio turto numatytą taisyklę taikymo sritį.

38 Šiuo atveju, PVM direktyvos 187 straipsnio, kuris išdėstyta taip, kad nekyla abejonių dėl jo privalomo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, 26 punktą ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 punktą), 1 dalies pirmoje pastraipoje numatyta su ilgalaikiu turtu susijusio tikslinimo laikotarpis yra penkeri metai, skaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus. Vis dėlto pagal šios direktyvos 187 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą valstybės narės leidžiama remtis penkerių metų tikslinimo laikotarpiu nuo šio turto naudojimo pradžios. 187 straipsnio 1 dalies trečioje pastraipoje numatyta, kad ilgalaikio nekilnojamojo turto atveju tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki dvidešimties metų.

39 PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad kiekvienais metais tikslinamas tik penktadalis už ilgalaikį turtą apskaičiuoto metinio PVM arba, pratęsus tikslinimo laikotarpį, atitinkama jo dalis. Šios direktyvos 187 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nurodyta, kad šis tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais metais atskaitomos sumos metiniais svyravimais, palyginti su tuo metų, kuriais prekės buvo įsigytos, pagamintos arba tam tikrais atvejais panaudotos pirmą kartą, atskaitoma suma.

40 Iš minėtos direktyvos 187 straipsnio 1 dalies antros ir trečios pastraipų matyti, kad atitinkama valstybės narė gali nuspręsti, jog tikslinimo laikotarpis, kuris gali trukti dvidešimt metų, kai kalbama apie ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, prasideda, kai ilgalaikis turtas panaudojamas pirmą kartą.

41 Todėl tuo atveju, jei valstybės narė pasinaudojo šia galimybe, PVM direktyvos 187 straipsnio 2 dalyje numatyta pareiga patikrinti, ar dėl kiekvieno metų iki tikslinimo laikotarpio pabaigos buvo padaryta teisės atskaitą pakeitimų, susijusių su šio ilgalaikio turto pirmo panaudojimo metais, ir, jei taip, atlikti tikslinimą, susijusį su atitinkama PVM, sumokėto už šį ilgalaikį turtą, dalimi.

42 Darytina išvada, kad tokiu atveju referencinis veiksnys yra teisė atskaitą, susijusi su atitinkamo ilgalaikio turto pirmo panaudojimo metais, o PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimas dalimis apima teisės atskaitą pakeitimus, susijusius su šio ilgalaikio turto pirmo panaudojimo metais, padarytus po šio pirmojo panaudojimo.

43 Vis dėlto PVM direktyvos 187 straipsnyje nereglamentuojama tikslinimo, kurį reikia taikyti, jei pirmojo panaudojimo momentu teisė atskaitą yra didesnė arba mažesnė už pirminę atskaitą, tvarka.

44 Tokį aiškinimą patvirtina PVM direktyvos 187 ir paskesniuose straipsniuose numatyto tikslinimo tikslas.

45 Iš tiesų PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas tikslinimo laikotarpis ir tikslinimas dalimis,

kiek tai susij? su ilgalaikiu turtu, paaiškinamas ir pateisinamas, be kita ko, šio turto naudojimu keleri? met? laikotarpiu, per kur? jo panaudojimas gali skirtis (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C?63/04, EU:C:2005:773, 55 punkt?, 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 25 punkt? ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzyszdroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 20 punkt?).

46 PVM direktyvos 187 straipsnyje numatytas atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslum? skai?iuojant apmokestinamojo asmens atskait? ir jo nepagr?st? naud? arba žal?, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo ar, atitinkamai, po pirmo panaudojimo pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskai?iuota atskaitytina suma (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 25 punkt? ir 2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzyszdroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 20 punkt?).

47 Kaip generalinis advokatas iš esm?s nurod? savo išvados 47 punkte, tikslinimo, kuris turi b?ti atliekamas kai pasikei?ia veiksniai, kuriais remiantis iš pradži? buvo apskai?iuota atskaitytina suma, naudojant atitinkam? ilgalaik? turt?, taikymo logika skiriasi nuo tikslinimo, kuris turi b?ti atliekamas, kai pirmin? atskaita yra mažesn? arba didesn? už t?, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? šio turto pirmo panaudojimo momentu atsižvelgiant ? faktin? šio turto naudojim?, taikymo logikos.

48 Tod?l tvarkos, susijusios su pirmin?s atskaitos tikslinimu atitinkamo turto pirmo panaudojimo dien?, kai paaišk?ja, kad t? dien? min?ta atskaita buvo didesn? už t?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti atsižvelgiant ? faktin? šio turto naudojim?, nustatymas nenumatytas PVM direktyvos 187 straipsnyje, o numatytas šios direktyvos 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykl?se, kurias valstyb?s nar?s turi apibr?žti pagal šios direktyvos 186 straipsn?.

49 Šiuo klausimu primintina, tre?ia, kad ?gyvendindamos savo diskrecij? ir nustatydamos PVM direktyvos 184 ir 185 straipsni? taikymo tvark? valstyb?s nar?s turi atsižvelgti ? šios direktyvos tiksl? ir strukt?r? ir, vis? pirma, ? mokesi? neutralumo princip?, kuriuo pagr?sta bendra PVM sistema (pagal analogij? žr. 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, 35 ir 36 punktus ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Gmina Ryjewo*, C?140/17, EU:C:2018:595, 58 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

50 Vis d?lto reikia pažym?ti, viena vertus, kad nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose, kaip ir pagrindin?je byloje nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose, kaip referencine data remiamasi ilgalaikio turto naudojimo pradžios data, vertinant, ar pirmin? PVM atskaita atitinka atskait?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atlikti atsižvelgiant ? faktin? šio turto naudojim?, ir kuriuose numatyta, kad tuo metu jis turi sumok?ti vis? atskaityt? mokesio skirtum?, jei pirmin? atskaita buvo didesn? už t?, kuri? jis tur?jo teis? atlikti, atitinka mokesi? neutralumo princip?, primint? šio sprendimo 26 punkte, tiek, kiek šis principas reikalauja, kad nepagr?sta atskaita b?t? koreguojama bet kuriuo atveju (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 11 d. Sprendimo *SEB bankas*, C?532/16, EU:C:2018:228, 38 punkt?).

51 Kita vertus, šiais nacionalin?s teis?s aktais nedraudžiama dalimis tikslinti pasikeitim?, padaryt? po šio turto pirmo naudojimo, kaip tai numatyta PVM direktyvos 187 straipsnyje.

52 Iš ties? iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal ?gyvendinimo sprendimo 13 straipsn? po pirm?j? tikslinimo met? prekybininkas, remdamasis informacija, susijusia su šiais v?lesniais mokestiniais metais, pasibaigus kiekvieniems iš devyni? v?lesni? mokestini? met?, turi patikrinti, ar atitinkamo ilgalaikio turto naudojimas buvo pakeistas, palyginti su pirmaisiais tikslinimo metais, ir, jei taip, kad šis tikslinimas kiekvienais iš v?lesni? devyni? mokestini? met? ap?m? dešimtadal? PVM, susijusio su šio ilgalaikio turto, ?traukto ? šio prekybininko apskait?, ?sigijim?.

53 Galiausiai, ketvirta, reikia pažym?ti, kad 2014 m. birželio 5 d. Nutartyje *Gmina Mi?dzydroje* (C?500/13, EU:C:2014:1750) išd?styti argumentai nepaneigia išvados, kad pirmin?s atskaitos tikslinimo ilgalaikio turto pirmo panaudojimo dien?, kai t? dien? paaišk?ja, kad pirmin? atskaita buvo didesn?, nei ta, ? kuri? teis? tur?jo apmokestinamasis asmuo d?l faktinio šio turto naudojimo, tvarka nekyla iš PVM direktyvos 187 straipsnio.

54 Tiesa, toje nutartyje Teisingumo Teismas nusprend?, kad PVM direktyvos 187 straipsniu draudžiama tvarka, pagal kuri? leidžiama tikslinti atskait? per trumpesn? nei penkeri? met? laikotarp?, taigi ir tokia vieno tikslinimo tvarka, kuria ieškov? pagrindin?je byloje r?m?si byloje, kurioje priimta min?ta nutartis (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 27 punktas).

55 Vis d?lto, kaip savo išvados 61 punkte pažym?jo generalinis advokatas, Teisingumo Teismas ši? išvad? padar? kitokiomis teisin?mis ir faktin?mis aplinkyb?mis nei tos, kurios susiklost? taikant pagrindin?je byloje nagrin?jamus nacionalin?s teis?s aktus. Iš ties? byloje, kurioje priimta 2014 m. birželio 5 d. Nutartis *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13 (EU:C:2014:1750), viena vertus, atitinkamas ilgalaikis turtas pirmiausia buvo naudojamas veiklai, nesuteikian?iai teis?s ? PVM atskait?, ir v?liau veiklai, suteikian?iai teis? ? PVM atskait?, vykdyti. Kita vertus, šio turto paskirtis buvo pakeista tuo metu, kai jis jau buvo naudojamas veiklai, nesuteikian?iai teis?s ? atskait? (2014 m. birželio 5 d. Nutarties *Gmina Mi?dzydroje*, C?500/13, EU:C:2014:1750, 12 ir 13 punktai).

56 Ta?iau taip n?ra pagrindin?je byloje, kurioje atitinkamo nekilnojamojo turto paskirtis buvo pakeista pirm? kart? panaudojus š? turt?.

57 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 51 ir 52 punkt?, pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais nedraudžiama dalimis tikslinti pakeitim?, padaryt? po šio turto pirmo panaudojimo, kaip tai numatyta PVM direktyvos 187 straipsnyje.

58 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 184–187 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriose ?tvirtinta tikslinimo tvarka, taikoma ilgalaikiam turtui, pagal kuri? tikslinimas išd?stomas per kelerius metus, pagal kuri? per atitinkamo turto pirmo panaudojimo metus, kurie atitinka ir pirmuosius tikslinimo metus, visa pirmin? atskaita už š? turt? tikslinama tik vien? kart?, jei per pirm? panaudojim? paaišk?ja, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo faktiniu ilgalaikio turto naudojim? grindžiam? teis?.

D?l antrojo klausimo

59 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirm?j? prejudicin? klausim?, ? antr?j? klausim? atsakyti nereikia.

D?l bylin?jimosi išlaid?

60 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Kit? šali?, kurios pateik? Teisingumo Teismui savo pastabas, bylin?jimosi išlaidos n?ra atlygintinos

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 184–187 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriose ?tvirtinta tikslinimo tvarka, taikoma ilgalaikiam turtui, pagal kuri? tikslinimas išd?stomas per kelerius metus, pagal kuri? per atitinkamo turto pirmo panaudojimo metus, kurie atitinka ir pirmuosius tikslinimo metus, visa pirmin? atskaita už š? turt? tikslinama tik vien? kart?, jei per pirm? panaudojim? paaišk?ja, kad ši atskaita nesutampa su atskaita, ? kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo faktiniu ilgalaikio turto naudojimu grindžiam? teis?.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderland?.