Downloaded via the EU tax law app / web

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) NUTARTIS

2021 m. geguž?s 18 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicin? sprendim? – Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 99 straipsnis – Apmokestinimas – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Pirkimo mokes?io atskaita per pastato statybos etap? – Pasirenkamojo apmokestinimo režimas – Iš pradži? numatytos veiklos nutraukimas – Pirkimo mokes?io atskaitos tikslinimas – Atsakymas ? prejudicin? klausim?, kur? galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos“

Byloje C?248/20

d?l *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) 2020 m. geguž?s 19 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2020 m. birželio 9 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Skatteverket

prieš

Skellefteå Industrihus AB

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas N. Wahl, teis?jai F. Biltgen (praneš?jas) ir L. S. Rossi,

generalinis advokatas H. Saugmandsgaard Øe,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? išklausius generalin? advokat? priimt? sprendim? išspr?sti byl? motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 99 straipsn?,

priima ši?

Nutart?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsni? aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Skatteverket* (mokes?i? administratorius, Švedija) ir *Skellefteå Industrihus AB* gin?? d?l pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM), kuris buvo sumok?tas nutraukus nekilnojamojo turto investicij? projekt?, atskaitos tikslinimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin?

veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.“

4 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?, pagal kuriuos:

<…>

l) nekilnojamojo turto lizing? [išperkam?j? nuom?] ar nuom?.“

5 Min?tos direktyvos 137 straipsnyje numatyta:

„1. Valstyb?s nar?s gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teis? pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<…>

b) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekim?, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyt? tiekim?;

c) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žem?s statybai tiekim?;

d) nekilnojamojo turto lizing? [išperkam?j? nuom?] ar nuom?.

2. Valstyb?s nar?s nustato išsamias taisykles, kuriomis reglamentuojamas 1 dalyje nurodytos galimyb?s naudojimas.

Valstyb?s nar?s gali apriboti šios pasirinkimo teis?s taikymo srit?.“

6 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje nurodyta:

„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:

a) 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;

b) mok?tin? PVM už sandorius, kurie laikomi preki? tiekimu arba paslaug? teikimu pagal 18 straipsnio a punkt? ir 27 straipsn?;

c) mok?tin? PVM už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt?;

d) mok?tin? PVM už sandorius, kurie laikomi ?sigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;

e) mok?tin? arba sumok?t? PVM už preki? import? ? t? valstyb? nar?.“

7 PVM direktyvos 184 straipsnyje numatyta:

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

8 Šios direktyvos 185 straipsnyje nustatyta:

„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.“

9 Min?tos direktyvos 186 straipsnyje nurodyta:

„Valstyb?s nar?s nustato išsamias 184 ir 185 straipsni? taikymo taisykles.“

10 PVM direktyvos 187 straipsnis suformuluotas 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 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.“

11 PVM direktyvos 188 straipsnyje nustatyta:

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

Ekonomin? veikla laikoma apmokestinama, kai apmokestinamas ilgalaikio turto tiekimas.

Ekonomin? veikla laikoma neapmokestinama, kai ilgalaikio turto tiekimas yra neapmokestinamas.

2. 1 dalyje nurodytas tikslinimas atliekamas tik vien? kart? už vis? likus? tikslinimo laikotarp?. Ta?iau, kai ilgalaikio turto tiekimas neapmokestinamas, valstyb?s nar?s gali atsisakyti tikslinimo reikalavimo, jei prekes ?sigyjantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo, kuris t? ilgalaik? turt? naudoja tik sandoriams, už kuriuos PVM yra atskaitytinas.“

12 Šios direktyvos 189 straipsnyje nustatyta:

„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.“

13 Min?tos direktyvos 190 straipsnyje numatyta:

„Taikydamos 187, 188, 189 ir 191 straipsnius, valstyb?s nar?s gali ilgalaikiu turtu laikyti paslaugas, kuri? savyb?s panašios ? paprastai ilgalaikiam turtui priskiriamas savybes.“

14 PVM direktyvos 191 straipsnyje nustatyta:

„Jei kurioje nors valstyb?je nar?je 187 ir 188 straipsni? taikymo praktinis poveikis yra labai mažas, ta valstyb? nar?, pasikonsultavusi su PVM komitetu, gali netaikyti t? nuostat?, atsižvelgdama ? bendr? PVM poveik? atitinkamoje valstyb?je nar?je bei supaprastint? administracini? proced?r? reikalingum?, jei d?l to neiškraipoma konkurencija.“

15 Šios direktyvos 192 straipsnyje numatyta:

„Kai apmokestinamajam asmeniui vietoj ?prastos apmokestinimo schemos taikoma speciali apmokestinimo schema ar atvirkš?iai, valstyb?s nar?s gali imtis vis? b?tin? priemoni? užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo d?l to ne?gyt? nepagr?sto pranašumo ar nepatirt? nepagr?stos žalos.“

Švedijos teis?

16 Pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikytinos redakcijos 1994 m. kovo 30 d. *Mervärdesskattelag* (1994:200) (Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (1994:200); SFS 1994, Nr. 200; toliau – PVM ?statymas) 3 skyriaus 2 straipsnyje numatyta, kad nekilnojamojo turto nuoma yra iš esm?s neapmokestinama. Vis d?lto nekilnojamojo turto savininkas, kuris vis? ar dal? turto nuolat nuomoja apmokestinamajai veiklai vykdyti, gali pasirinkti apmokestinim? pagal PVM ?statymo 3 skyriaus 3 straipsn? ir 9 skyriaus 1 straipsn?.

17 Nors iš esm?s galima pasirinkti apmokestinim? tik užbaigus statyti nekilnojam?j? turt? ir prad?jus j? nuomoti, iš PVM ?statymo 3 skyriaus 3 dalies 3 punkto ir 9 skyriaus 2 straipsnio matyti, kad nekilnojamojo turto savininkas gali pasirinkti apmokestinim? per pastato statybos etap? su s?lyga, kad jis ketina išnuomoti pastat? užbaig?s j? statyti.

18 Pagal šio ?statymo 9 skyriaus 6 straipsnio 2 dal? mokes?i? administratorius statant pastat? gali net iki nuomos pradžios nutraukti pasirenkam?j? apmokestinim?, jei paaišk?ja, kad n?ra ?vykdytos su šiuo režimu susijusios s?lygos.

19 PVM ?statymo 8 ir 8a skyriuose ?tvirtintos nuostatos atitinkamai d?l teis?s ? pirkimo PVM mokes?io atskait? ir d?l atskaitos tikslinimo.

20 Pagal šio ?statymo 8 skyriaus 3 straipsn? ir 9 skyriaus 8 straipsn? nekilnojamojo turto savininkas, pasirink?s apmokestinim?, turi teis? atskaityti pirkimo PVM, susijus? su jo veikla. Atskaita gali b?ti atliekama arba pasirenkamuoju apmokestinimu per statybos etap?, atskaitant j? atgaline data, arba patikslinant atskait?.

21 Iš min?to ?statymo 8a skyriaus 4 straipsnio matyti, kad atskaitos tikslinimas iš esm?s turi b?ti atliekamas pasikeitus ilgalaikio turto, kur? ?sigyjant atsirado visa ar dalin? teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, naudojimui, tod?l teis? ? atskait? sumaž?jo. Reikia tikslinti atskait? ir susiklos?ius atvirkštinei situacijai, t. y. kai pirkimas nesuteik? teis?s ? atskait? arba suteik? ši? teis? tik iš dalies ir kai pakeitus naudojim? teis? ? atskait? yra nustatoma arba tampa didesn?.

22 Pagal to paties ?statymo 8a skyriaus 6 dal? PVM atskaita tikslinama, tik jeigu ilgalaikio turto naudojimas pasikeit? arba jeigu jis perleidžiamas per tam tikr? laikotarp? (tikslinimo laikotarpis). Nekilnojamojo turto atveju šis terminas yra dešimt met?.

23 PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnyje ?tvirtintos specialios nuostatos, susijusios su tikslinimu, jei iki apmokestinamosios nuomos pradžios pasirenkamasis apmokestinimas nutraukiamas per statybos etap?. Tikslinimas atliekamas tik vien? kart? už vis? likus? tikslinimo laikotarp?. Be to, pirkimo mokestis už laikotarp? nuo sprendimo leisti taikyti pasirenkam?j? apmokestinim? pri?mimo iki jo galiojimo pabaigos turi b?ti sumok?tas valstybei kartu su delspinigiais. Pagal šias nuostatas visi atskaityti pirkimo mokes?iai turi b?ti nedelsiant gr?žinami kartu su delspinigiais.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

24 Kadangi pagal Švedijos teis? ?steigta bendrov? *Skellefteå Industrihus* jai priklausan?iame žem?s sklype ketino pastatyti pastat? biur? nuomai, ji papraš? nuo 2012 m. lapkri?io m?n. per statybos etap? taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režim?. V?liau ji atskait? 966 508 Švedijos kron? (SEK) (apie 95 400 EUR) pirkimo PVM už jos atliktus pirkimus, iš esm?s už architekto paslaugas, susijusias su planuojamu pastatu. Kai vienas iš potenciali? b?sim? nuominink? paskelb?, kad jo nebedomina patalp? nuoma nagrin?jamame pastate, pervertinus išlaidas paaišk?jo, kad projektas nebuvo finansiškai pelningas. Taigi 2013 m. rugs?jo m?n. atsakov? pagrindin?je byloje nusprend? nutraukti projekt? ir d?l to nebegal?jo b?ti taikomas pasirenkamojo apmokestinimo režimas.

25 2013 m. gruodžio m?n. *Skellefteå Industrihus* gr?žino vis? atskaityt? PVM už laikotarp?, kai ji taik? pasirenkamojo apmokestinimo režim?. Vis d?lto po trej? met?, manydama, kad pareiga gr?žinti atskaityt? pirkimo PVM yra nesuderinama su PVM direktyva, ji papraš?, kad b?t? v?l leista taikyti pirkimo PVM atskait?.

26 Kadangi mokes?i? administratorius atmet? š? prašym?, *Skellefteå Industrihus* pareišk? ieškin? *Förvaltningsrätten i Umeå* (Umeo administracinis teismas, Švedija); šis teismas j? patenkino remdamasis tuo, kad taikytini nacionalin?s teis?s aktai nesuderinami su S?jungos teise. Tod?l mokes?i? administratorius perved? *Skellefteå Industrihus* jos anks?iau gr?žint? PVM sum?.

27 Kadangi mokes?i? administratoriaus apeliacinis skundas buvo atmestas, prašydamas ?pareigoti *Skellefteå Industrihus* sumok?ti atskaityt? pirkimo PVM jis pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme.

28 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas vis? pirma pažymi, kad šiuo atveju nebuvo piktnaudžiavimo ar suk?iavimo ir kad ?sigijimo sandoriai nebuvo atlikti neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti. Taigi pagrindin? byla susijusi tik su klausimu d?l PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnio suderinamumo su PVM direktyva, kai mokestin? prievol? pasibaigia d?l pastato statybos projekto nutraukimo iki jo užbaigimo ir n?ra sudarytas joks nuomos sandoris.

29 Be to, jis pažymi, kad PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnio nuostatos neturi tiesioginio

atitikmens PVM direktyvoje, tod?l reikia nustatyti, ar, kaip iš anksto nurodo mokes?i? administratorius, šios nuostatos iš ties? patenka ? min?tos direktyvos 137 straipsniu valstyb?ms nar?ms suteikt? diskrecij? patikslinti nekilnojamojo turto nuomos pasirenkamojo apmokestinimo tvark?. Atsakymo ? tok? klausim? negalima rasti Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, vis? pirma min?tinuose 2006 m. sausio 12 d. Sprendime *Turn- und Sportunion Waldburg* (C?246/04, EU:C:2006:22), 2006 m. kovo 30 d. Sprendime *Uudenkaupungin kaupunki* (C?184/04, EU:C:2006:214) ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendime *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134).

30 Galiausiai jis patikslina, kad jei Teisingumo Teismas nuspr?st?, jog pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai nepatenka ? valstyb?ms nar?ms pripaž?stamos diskrecijos srit?, dar reik?t? išnagrin?ti, ar šios nuostatos vis d?lto gali b?ti leidžiamos atsižvelgiant ? PVM direktyvos nuostatas d?l atskaitos tikslinimo. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad ir šiuo klausimu Teisingumo Teismo jurisprudencija, vis? pirma jo 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67), neleidžia atsakyti ? š? klausim?.

31 Šiomis aplinkyb?mis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar su [PVM] direktyva, vis? pirma su jos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniais, suderinama tai, kad turto savininkas, kuris pasirinko pastato statybos apmokestinim? ir atskait? pirkimo mokest?, sumok?t? už ?sigijimus, susijusius su statybos projektu, turi nedelsdamas gr?žinti vis? pirkimo mokes?io sum? su delspinigiais, nes mokestin? prievol? baigiasi d?l statybos projekto nutraukimo iki pastato užbaigimo ir tod?l jo neišnuomojus?“

D?l prejudicinio klausimo

32 Pagal Proced?ros reglamento 99 straipsn?, jeigu atsakym? ? klausim?, d?l kurio pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, galima aiškiai nustatyti iš jurisprudencijos arba jeigu atsakymas ? pateikt? klausim? nekelia joki? pagr?st? abejoni?, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teis?jo praneš?jo si?lymu ir išklaus?s generalin? advokat?, bet kada gali nuspr?sti priimti sprendim? motyvuota nutartimi.

33 Ši nuostata taikytina šioje byloje.

34 Savo prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimyb? taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režim? statant nuomai skirt? pastat? ir kuris atskait? pirkimo PVM už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus ?sigijimo sandorius, nedelsiant gr?žinti vis? š? pirkimo PVM su delspinigiais, nes numatytas projektas, d?l kurio atsirado teis? ? atskait?, buvo nutrauktas neprad?jus apmokestinamosios veiklos, arba kuriuose numatyta pareiga susiklos?ius tokioms aplinkyb?ms patikslinti pirkimo PVM atskait?.

35 Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia konstatuoti, kad pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s susijusios ne su apmokestinimo pabaigos situacija, o su situacija, kai n?ra apmokestinam?j? sandori?. Kadangi pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? „apmokestinamuoju asmeniu“ laikomas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat? (šiuo klausimu žr. 2016 m. spalio 12 d. Sprendimo *Nigl ir kt.*, C?340/15, EU:C:2016:764, 26 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?), apmokestinimas PVM nesibaigia automatiškai, kai apmokestinamasis asmuo nusprendžia nutraukti anks?iau planuot?

veikl?.

36 D?l klausimo, ar naudodamosi joms suteikta diskrecija pagal PVM direktyvos 137 straipsn? valstyb?s nar?s gali numatyti taisykl?, pagal kuri? teis? ? atskait?, suteikta pasinaudojus šiame straipsnyje numatyta pasirinkimo teise, gali b?ti panaikinta atgaline data, kai numatoma ekonomin? veikla buvo nutraukta, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? b?tent atsižvelgiant ? apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, ?sigyjamas prekes ir paslaugas taikoma PVM sistema, taigi ir atskaitos mechanizmas. Pagal esam? ar numatom? preki? ar paslaug? naudojim? nustatoma tik pirmin?s atskaitos, ? kuri? apmokestinamasis asmuo turi teis? pagal PVM direktyvos 168 straipsn?, apimtis ir galim? tikslinim? per b?simus laikotarpius apimtis, ta?iau tai nedaro poveikio teis?s ? atskait? atsiradimui (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

37 Teisingumo Teismas daug kart? nusprend?, kad atsiradusi teis? ? atskait? lieka iš principo galioti, net jei v?liau planuota ekonomin? veikla nebuvo ?vykdyta taip, kad b?t? sudaryti apmokestinamieji sandoriai (šiuo klausimu žr. 1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *INZO*, C?110/94, EU:C:1996:67, 20 punkt? ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimo *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, 25 punkt?), arba jei d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? apmokestinamasis asmuo nepasinaudojo prek?mis ir paslaugomis, d?l kuri? atsirado atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 PVM direktyv? aiškinant kitaip, b?t? pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susij? su ?mon?s mokes?i? našta. Tod?l, mokes?i? tikslais vertinant t? pa?i? investicij? veikl?, atsirast? nepagr?st? skirtum? tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdan?i? ?moni? ir kit? ?moni?, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinam?ja veikla, d?l kurios b?t? sudaryta apmokestinam?j? sandori?. Be to, atsirast? neteis?t? skirtum? tarp ši? ?moni?, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausyt? nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 36 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

39 Be to, iš jurisprudencijos matyti, kad 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, valstyb?s nar?s negali ja naudotis ir pažeisti šios direktyvos 167 ir 168 straipsni?, kai panaikina jau ?gyt? teis? ? atskait? (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C?672/16, EU:C:2018:134, 48 punktas ir nurodyta jurisprudencija). 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 (2018 m. vasario 28 d. Sprendimo *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C?672/16, EU:C:2018:134, 49 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Nors valstyb?s nar?s gali nustatyti s?lygas ir tvark?, leidžian?i? ?gyvendinti pasirinkimo teis?, jos neturi pažeisti pa?ios teis?s ? atskait? ir laikytis PVM direktyvos tiksl? ir bendr?j? princip? (šiuo klausimu žr. 2004 m. rugs?jo 9 d. Sprendimo *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, 24 punkt?; 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, 31 punktas ir 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, EU:C:2006:214, 45 ir 46 punktai).

41 Darytina išvada, kad PVM direktyvos 137 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagal j? draudžiama nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnis, kurioje numatytas teis?s ? pirkimo mokes?io atskait? atšaukimas, nors ši teis? buvo suteikta apmokestinamajam asmeniui ?gyvendinant savo pasirinkimo teis?.

42 Kalbant apie klausim?, kaip 1996 m. vasario 29 d. Sprendime *INZO* (C?110/94, EU:C:1996:67) akcentuotas principas, pagal kur? teis? ? atskait? ?gyjama, net jeigu veikla nutraukiama prieš pradedant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, turi b?ti derinamas su PVM direktyvos nuostatomis d?l atskaitos tikslinimo ir, konkre?iai kalbant, ar tokia nuostata, kaip PVM ?statymo 9 skyriaus 11 straipsnis, vis d?lto gali b?ti pripažinta suderinama su šiomis nuostatomis, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprend?, jog PVM direktyvos 184–187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis ir juo siekiama glaudžiai ir tiesiogiai susieti teis? ? pirkimo PVM atskait? su atitinkam? preki? ir paslaug? naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (šiuo klausimu žr. 2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C?374/19, EU:C:2020:546, 20 punkt? ir 2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 26 punkt?). Jis taip pat pažym?jo, kad jei apmokestinamojo asmens ?gytos prek?s ar paslaugos yra naudojamos neapmokestinamiems arba ? PVM taikymo srit? nepatenkantiems sandoriams, negalima nei rinkti pardavimo mokes?io, nei atskaityti pirkimo mokes?io (2020 m. liepos 9 d. Sprendimo *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*, C?374/19, EU:C:2020:546, 21 punktas).

43 PVM direktyvos 184 straipsnyje labai pla?iai apibr?žiamas pareigos patikslinti atskait? atsiradimas: „[p]irmin? atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesn? arba mažesn? už sum?, kuri? apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atskaityti.“ Tokia formuluote neatmetamas joks galimas neteisingos atskaitos atvejis, nes pareigos patikslinti bendr? apimt? patvirtina aiškus išim?i?, numatyt? PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalyje, s?rašas (2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 30 ir 31 punktai).

44 Jei apmokestinamasis asmuo d?l nuo jo valios nepriklausan?i? aplinkybi? nenaudoja preki? ir paslaug?, d?l kuri? buvo taikoma atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams, tam, kad b?t? nustatyta, jog b?ta „pasikeitim?“, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 185 straipsn?, nepakanka, kad nutraukus nuomos sutart? pastatas, t. y. nuomos sutarties dalykas, likt? nenuomojamas, kai ?rodyta, jog apmokestinamasis asmuo vis dar ketina j? naudoti apmokestinamosios veiklos tikslais ir imasi tam reikaling? veiksm?, nes tai reikšt? teis?s ? atskait? ribojim? atskaitos tikslinimo srityje taikytinomis nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 43 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

45 Glaudus ir tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šios nutarties 42 punkte primint? jurisprudencij?, turintis egzistuoti tarp teis?s ? pirkimo PVM atskait? ir numatyt? apmokestinam?j? sandori? ?vykdymo, išnyksta tik tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo nebeketina naudoti aptariam? preki? ir paslaug? apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams vykdyti arba naudoja juos neapmokestinamiesiems sandoriams vykdyti (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkri?io 12 d. Sprendimo *ITH Comercial Timi?oara*, C?734/19, EU:C:2020:919, 44 punkt?).

46 Vadinasi, jeigu, kaip matyti iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija atitinka ankstesniame punkte aprašyt? situacij?, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, jai turi b?ti taikomas PVM direktyvos 184-187 straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas.

47 Konkre?iai d?l PVM direktyvos 187 straipsnio Teisingumo Teismas nusprend?, kad šioje nuostatoje nereglamentuojama tikslinimo, kur? reikia taikyti, jei pirmojo panaudojimo momentu teis? ? atskait? yra didesn? arba mažesn? už pirmin? atskait?, tvarka (2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 43 punktas). Be to, 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? (2020 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Stichting Schoonzicht*, C?791/18, EU:C:2020:731, 48 punktas).

48 Šiuo atveju, kadangi ?sigyta prek? ir paslaugos nebuvo „pirmo panaudojimo“ ar „faktinio panaudojimo“, reikia daryti išvad?, kad Švedijos teis?je numatytos pirmin?s PVM atskaitos tikslinimo taisykl?s nepatenka ? PVM direktyvos 187 straipsnio taikymo srit?, tod?l, priešingai, nei nusprend? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, negali prieštarauti šiai nuostatai.

49 Tokia pati išvada darytina ir d?l PVM direktyvos 192 straipsnio, nes iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, kad pagal j? valstyb?ms nar?ms paliekama galimyb? pasirinkti, ar imtis „b?tin? nuostat?, kad apmokestinamasis asmuo negaut? nepagr?sto pranašumo arba nepatirt? nepagr?stos žalos“.

50 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? prejudicin? klausim? reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimyb? taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režim? statant nuomai skirt? pastat? ir kuris atskait? pirkimo PVM už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus ?sigijimo sandorius, nedelsiant gr?žinti vis? š? mokest? su delspinigiais, nes d?l numatyto projekto, d?l kurio atsirado teis? ? atskait?, nebuvo prad?ta jokia apmokestinamoji veikla, ta?iau pagal juos nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta pareiga susiklos?ius tokiai situacijai patikslinti pirkimo PVM atskait?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

51 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas.

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 137, 168, 184–187, 189 ir 192 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta pareiga nekilnojamojo turto savininkui, kuriam buvo suteikta galimyb? taikyti pasirenkamojo apmokestinimo režim? statant nuomai skirt? pastat? ir kuris atskait? pirkimo prid?tin?s vert?s mokest? (PVM) už šiam nekilnojamojo turto projektui skirtus ?sigijimo sandorius, nedelsiant gr?žinti vis? š? mokest? su delspinigiais, nes d?l numatyto projekto, d?l kurio atsirado teis? ? atskait?, nebuvo prad?ta jokia apmokestinamoji veikla, ta?iau pagal juos nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose numatyta pareiga susiklos?ius tokiai situacijai patikslinti pirkimo PVM atskait?.

Parašai.

* Proceso kalba: šved?.